

**L'ORDINAMENTO
FINANZIARIO
DEL TRENINO-ALTO ADIGE/
SÜDTIROL**

**a cura di
Alice Valdesalici**

FrancoAngeli 



Il presente volume è pubblicato in open access, ossia il file dell'intero lavoro è liberamente scaricabile dalla piattaforma **FrancoAngeli Open Access** (<http://bit.ly/francoangeli-oa>).

FrancoAngeli Open Access è la piattaforma per pubblicare articoli e monografie, rispettando gli standard etici e qualitativi e la messa a disposizione dei contenuti ad accesso aperto. Oltre a garantire il deposito nei maggiori archivi e repository internazionali OA, la sua integrazione con tutto il ricco catalogo di riviste e collane FrancoAngeli massimizza la visibilità, favorisce facilità di ricerca per l'utente e possibilità di impatto per l'autore.

Per saperne di più: [Pubblica con noi](#)

I lettori che desiderano informarsi sui libri e le riviste da noi pubblicati possono consultare il nostro sito Internet: www.francoangeli.it e iscriversi nella home page al servizio "[Informatemi](#)" per ricevere via e-mail le segnalazioni delle novità.

**L'ORDINAMENTO
FINANZIARIO
DEL TRENINO-ALTO ADIGE/
SÜDTIROL**

**a cura di
Alice Valdesalici**

FrancoAngeli 

Copyright © 2023 by FrancoAngeli s.r.l., Milano, Italy.

Pubblicato con licenza *Creative Commons Attribuzione-Non Commerciale-Non opere derivate*
4.0 Internazionale (CC-BY-NC-ND 4.0)

L'opera, comprese tutte le sue parti, è tutelata dalla legge sul diritto d'autore. L'Utente nel momento in cui effettua il download dell'opera accetta tutte le condizioni della licenza d'uso dell'opera previste e comunicate sul sito

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.it>

INDICE

Premessa pag. 13

Parte prima. Il contesto nazionale

1. Il sistema di finanziamento delle regioni ordinarie, di <i>Claudio Tucciarelli</i>	»	19
1. Introduzione	»	19
2. Il federalismo fiscale nella Costituzione del 1948	»	19
3. La riforma costituzionale del 2001	»	23
4. La riforma costituzionale del 2012: il pareggio di bilancio e il federalismo fiscale	»	30
5. La legge di attuazione dell'obbligo di pareggio di bilancio	»	35
6. Una ulteriore modifica dell'art. 119 della Costituzione?	»	38
7. La finanza delle regioni a statuto ordinario dal 1970 al 2009	»	39
8. La Legge n. 42 del 2009 e la sua attuazione	»	44
9. Il blocco dell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione	»	48
10. Il finanziamento dell'autonomia differenziata	»	53
11. Conclusione	»	55
2. Gli ordinamenti finanziari delle regioni speciali in pro- spettiva comparata: la specialità finanziaria come catego- ria? , di <i>Alice Valdesalici e Nicolò Paolo Alessi</i>	»	59
1. Introduzione	»	59
2. Esiste un modello di specialità finanziaria?	»	60
2.1. Una panoramica sulle fonti e sugli strumenti della spe- cialità finanziaria: principi comuni, attuazioni diffe- renziate	»	61

2.2. La struttura degli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali	»	65
3. Una comparazione tra gli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali	»	67
3.1. Le declinazioni del modello di finanza compartecipata	»	67
3.2. Il ruolo dei trasferimenti erariali	»	72
3.3. Il grado di autonomia di spesa	»	74
3.4. Il concorso al riequilibrio della finanza pubblica: atto primo	»	76
3.5. (segue) Il concorso al riequilibrio della finanza pubblica: atto secondo.	»	80
4. Conclusioni comparate	»	83

Parte seconda. L'evoluzione

3. Lo statuto di autonomia del 1972, la revisione del 1989 e le norme di attuazione, di Luisa Tretter	»	87
1. Dalla finanza della regione a quella delle province: una rivoluzione copernicana?	»	87
2. L'evoluzione del sistema di finanziamento provinciale dal 1973 al 1987: il regime di finanziamento transitorio	»	90
3. La revisione del titolo VI dello statuto: la Legge 30 novembre 1989, n. 386	»	93
4. La norma di attuazione in materia finanziaria: il D.lgs. 268/1992	»	99
4.1. La definizione del gettito tributario da devolvere a regione e province	»	100
4.2. Le competenze in materia di finanza locale	»	102
4.3. L'autonomia impositiva	»	102
4.4. Le modalità di collaborazione con l'amministrazione finanziaria dello Stato	»	103
4.5. Il rafforzamento del sistema di garanzie	»	104
5. L'esigenza di una revisione della norma di attuazione del 1992	»	105
6. La nuova norma di attuazione: il D.lgs. 24 luglio 1996, n. 432	»	109

4. I più recenti accordi finanziari: l'accordo di Milano del 2009, il patto di garanzia del 2014 e l'accordo correttivo del 2021, di Eros Magnago	»	115
1. Introduzione	»	115
2. L'accordo di Milano	»	116
3. Il patto di garanzia	»	122
4. Il correttivo del 2021	»	125
5. Considerazioni conclusive e prospettive	»	126
5. L'autonomia provinciale alla prova delle esigenze di riequilibrio della finanza pubblica: cronistoria dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale, di Sara Parolari e Alice Valdesalici	»	129
1. Introduzione	»	129
2. La riforma (statale) del federalismo fiscale: dall'articolo 119 della Costituzione alla Legge delega n. 42 del 2009	»	131
3. L'attuazione progressiva del coordinamento della finanza pubblica (ex art. 27, L. 42/2009) e l'impatto sulla specialità finanziaria del Trentino-Alto Adige/Südtirol	»	133
3.1. Atto primo: il concorso nei termini dell'accordo di Milano	»	133
3.2. La costituzionalizzazione del principio del pareggio e la conseguente evoluzione giurisprudenziale	»	136
3.3. Costituzione del principio del pareggio e interpretazione (restrittiva) dell'art. 79 comma 4 dello statuto	»	140
3.4. Coordinamento, armonizzazione, pareggio di bilancio: quale nesso?	»	140
3.5. Atto secondo: il concorso nei termini del patto di garanzia	»	143
3.6. Il carattere esaustivo del concorso ex art. 79 tra principio pattizio e obblighi di adeguamento	»	144
3.7. Atto terzo: la pandemia Covid-19 e la rimodulazione del concorso	»	146

Parte terza. I pilastri

6. Le fonti del diritto e le procedure di revisione dell'ordinamento finanziario, di Nicolò Paolo Alessi e Francesco Palermo	»	151
---	---	-----

1. Introduzione: la specialità in ambito finanziario	»	151
2. Lo statuto e le norme di attuazione quali fonti (del diritto dell'ordinamento finanziario provinciale)	»	152
2.1. Il titolo VI dello Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige	»	152
2.2. Le norme di attuazione	»	156
3. La procedura di revisione e la funzione del principio pattizio	»	160
3.1. La revisione dell'assetto finanziario ex art. 104 St.: centralità dell'accordo e ruolo limitato delle assemblee	»	160
3.2. Il procedimento di adozione delle norme di attuazione: l'accordo al centro anche in questa sede	»	161
3.3. La funzione del principio pattizio: principio di sistema anche e soprattutto in materia finanziaria	»	162
4. Conclusioni: principio pattizio e fonti del diritto, alla ricerca di un equilibrio	»	164
7. Struttura e composizione della spesa nelle due Province autonome di Trento e Bolzano: una ricostruzione per comparazione, di Maria D'Ippoliti	»	167
1. Introduzione	»	167
2. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle regioni ordinarie	»	169
3. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle (altre) regioni a statuto speciale	»	172
4. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle Province autonome di Trento e Bolzano	»	174
8. Territorialità e criteri di riparto del gettito: evoluzione storica e criticità, risolte e pendenti, di Dieter Egger	»	177
1. L'evoluzione normativa in materia di compartecipazioni	»	177
2. I criteri di riparto e la conflittualità registrata tra Stato e Province autonome	»	180
3. L'applicazione del principio di territorialità: dal principio del "riscosso" al principio del "maturato"	»	184
4. Criticità emerse nell'applicazione dei principi statutari	»	189
9. L'autonomia tributaria delle Province autonome di Trento e Bolzano: tributi propri autonomi e devoluti, di Erminio Manuppelli	»	193

1. I tributi propri autonomi: ricostruzione del quadro costituzionale (e statutario) alla luce della giurisprudenza costituzionale e analisi dei tributi propri autonomi, esistenti o potenziali	»	193
1.1. Imposte e tasse sul turismo	»	198
1.2. Tassa automobilistica provinciale	»	200
2. I tributi propri derivati: ricostruzione del quadro normativo alla luce della giurisprudenza costituzionale e analisi dei tributi propri devoluti	»	202
3. Analisi della politica fiscale condotta dalle due Province autonome: analogie e differenze	»	207
10. L'autonomia di bilancio provinciale alla prova dell'armonizzazione dei bilanci pubblici, di Maria D'Ippoliti	»	213
1. Il quadro giuridico di riferimento	»	213
2. I documenti del "bilancio armonizzato"	»	216
3. La contabilità economico patrimoniale ed i bilanci consolidati	»	222
4. Modalità di accertamento e di impegno: alcune precisazioni per regioni e province autonome	»	225
11. La "supervisione" della finanza pubblica provinciale, di Claudio Calè	»	231
1. Tipologie di controlli, funzione e relativi attori	»	231
1.1. Nozione e criteri classificatori	»	231
1.2. L'assetto dei controlli sugli enti del sistema territoriale integrato e il ruolo delle Province autonome di Trento e Bolzano	»	233
2. I controlli interni: quadro giuridico e relativo funzionamento	»	236
2.1. Controllo di regolarità amministrativo-contabile	»	239
2.2. Il controllo sugli equilibri di bilancio	»	248
2.3. Il controllo strategico	»	254
2.4. Il controllo di gestione	»	258
2.5. Il controllo sugli organismi gestionali esterni e sulle società partecipate	»	263
2.6. Il collegio dei revisori dei conti	»	271
2.7. L'organismo di valutazione della Provincia autonoma di Bolzano	»	274

12. La “supervisione” della finanza pubblica provinciale: i controlli esterni , di <i>Claudio Calè</i>	»	279
1. I controlli della Corte dei conti: introduzione	»	279
2. Il giudizio di parificazione dei rendiconti generali della Regione Trentino-Alto Adige e delle Province autonome di Trento e Bolzano	»	283
2.1. Caratteristiche generali	»	283
2.2. La legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità costituzionale nell’ambito del giudizio di parifica	»	285
3. Il controllo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni provinciali	»	287
4. La verifica della sana gestione finanziaria attraverso i controlli sui bilanci di previsione e sui rendiconti provinciali	»	290
5. La relazione annuale sulla tipologia delle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi provinciali	»	292
6. La verifica (esterna) sul funzionamento dei controlli interni	»	293
7. Le verifiche della Corte dei conti sull’impiego dei fondi del piano nazionale di ripresa e resilienza	»	294
8. Il controllo di regolarità sui rendiconti dei gruppi consiliari dei Consigli provinciali	»	296
9. L’attività consultiva e le ulteriori forme di collaborazione	»	297
10. I controlli della ragioneria generale dello Stato	»	299
10.1. Introduzione	»	299
10.2. Il monitoraggio dei conti pubblici	»	300
10.3. I controlli sul costo del personale nel settore pubblico	»	301
13. La finanza della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol , di <i>Claudia Anderle</i>	»	303
1. La finanza regionale: il quadro giuridico vigente	»	303
2. La composizione del bilancio regionale: entrate e spese	»	305
14. La funzione “finanza locale” , di <i>Gianfranco Postal</i>	»	313
1. Inquadramento generale	»	313
2. Il quadro statutario e la competenza provinciale in materia di finanza locale (inclusi i tributi propri locali): breve cronistoria e ricostruzione del quadro normativo vigente	»	317

2.1. Nelle altre regioni a statuto speciale	»	317
2.2. Nelle Province autonome di Trento e di Bolzano	»	322
3. La funzione provinciale di coordinamento della finanza pubblica del sistema territoriale regionale integrato, con particolare riferimento agli enti locali: ricostruzione della competenza provinciale in materia	»	325
3.1. In generale nelle regioni a statuto speciale	»	325
3.2. Nelle regioni a statuto speciale dell'arco alpino	»	326
3.3. Nelle Province autonome di Trento e di Bolzano	»	329
4. Giurisprudenza della Corte costituzionale	»	330
5. Problematicità in materia di finanza locale emerse nel rapporto tra legislazione statale e regionale, ovvero provinciale, in occasione della pandemia Covid-19 e del PNRR	»	334
Bibliografia	»	339
Notizie sugli autori	»	347

PREMESSA

Il presente volume si concentra sull'ordinamento finanziario del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, ricomprendendo nell'analisi sia la finanza regionale sia – in modo particolare – l'assetto finanziario delle Province autonome di Trento e Bolzano/Bozen.

Il quadro normativo di riferimento dell'analisi è costituito dal titolo VI dello statuto di autonomia (D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670), rubricato '*finanza della regione e delle province*', nonché dalle norme di attuazione adottate in ambito finanziario (per le poche disposizioni ancora vigenti) e da alcune disposizioni (singoli commi) contenute nelle leggi dello Stato che recepiscono il contenuto degli accordi siglati *ex art. 104 St.*, ancorché il relativo disposto normativo non integri o modifichi direttamente il dettato statutario. Anche queste sono infatti da considerarsi alla stregua delle altre disposizioni statuarie, essendo approvate in applicazione della procedura 'pattizia' prevista dall'art. 104 dello statuto. Nel suo complesso tale impalcatura normativa fissa le regole fondamentali sui cui si regge l'ordinamento finanziario tanto della Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* quanto delle due Province autonome di Trento e Bolzano, venendo così a rappresentare la costituzione finanziaria, rispettivamente, provinciale e regionale. A queste vanno poi aggiunte tutte le disposizioni normative adottate dai legislatori provinciali e destinate a dare attuazione alle previsioni di rango costituzionale (o quasi-costituzionale).

L'idea di un volume che si occupi della materia nasce da un duplice ordine di motivi tra loro intimamente connessi. Da un lato, vi sono gli sviluppi intercorsi dall'adozione dello statuto del 1972 ad oggi, ed in particolare le modifiche apportate al titolo VI dal 2009 in poi, che hanno determinato una significativa evoluzione dell'ordinamento finanziario sia regionale che – soprattutto – provinciale, plasmandone profondamente anche i tratti caratteriz-

zanti. Dall'altro lato, tra gli studi pubblicati in materia mancano volumi che si occupino del tema in modo omnicomprensivo ed approfondito e siano al contempo aggiornati agli sviluppi più recenti. Da qui la scelta di pubblicare un volume che nell'approfondire l'ordinamento finanziario del Trentino-Alto Adige/*Südtirol* adotti un approccio manualistico e prediliga nel complesso un taglio applicativo. È proprio per pervenire ad un tale risultato che si è scelto di coinvolgere nel progetto non solo studiosi della materia, in particolare alcuni ricercatori dell'Istituto di studi federali comparati di Eurac Research, ma anche operatori del settore, ed in particolare dirigenti, direttori e collaboratori della ripartizione finanze della Provincia autonoma di Bolzano e del dipartimento affari finanziari della Provincia autonoma di Trento.

Il volume è strutturato in tre parti. Una prima è funzionale alla collocazione dell'ordinamento finanziario del Trentino-Alto Adige/*Südtirol* nel contesto nazionale di riferimento. A tal fine si è incluso un capitolo, a cura di Claudio Tucciarelli, dedicato all'analisi del sistema di finanziamento delle regioni a statuto ordinario (cap. 1), ed un capitolo, a cura di Alice Valdesalici e Nicolò Paolo Alessi, che offre una comparazione degli ordinamenti finanziari delle regioni a statuto speciale (cap. 2).

La seconda parte è invece dedicata alla ricostruzione dell'evoluzione registrata dall'assetto finanziario regionale e provinciale nel tempo, dalle sue origini con lo statuto di autonomia del 1948 ad oggi. In particolare, il capitolo a cura di Luisa Tretter si occupa delle modifiche introdotte con lo statuto di autonomia del 1972, con la revisione del 1989 e con le norme di attuazione, rispettivamente, del 1992 e del 1996 (cap. 3). Il capitolo a cura di Eros Magnago tratta invece degli sviluppi registrati in seguito ai più recenti accordi finanziari siglati con lo Stato, ovvero l'accordo di Milano del 2009, il patto di garanzia del 2014 e l'accordo correttivo del 2021 (cap. 4). Un altro contributo – a cura di Sara Parolari e Alice Valdesalici – offre invece una ricostruzione dell'evoluzione normativa e giurisprudenziale dell'autonomia finanziaria provinciale a fronte delle esigenze (e degli obblighi) di riequilibrio della finanza pubblica, con un'attenzione particolare agli sviluppi intercorsi dal 2009 in poi (cap. 5).

La terza parte del volume analizza invece nel dettaglio gli elementi fondativi dell'ordinamento finanziario, dalla duplice prospettiva formale e sostanziale. Dopo una prima disamina delle fonti del diritto che regolano la materia *de qua* e della peculiare procedura prevista per la revisione dell'ordinamento finanziario – con un capitolo (cap. 6) a cura di Francesco Palermo e Nicolò Paolo Alessi –, si passa infatti all'analisi degli elementi connotativi dell'autonomia finanziaria. *In primis*, viene ricostruita la struttura della spesa attraverso un contributo – a cura di Maria D'Ippoliti – in cui si offre una

comparazione con le regioni a statuto ordinario, le altre regioni speciali e, infine, tra le due Province autonome di Trento e Bolzano (cap. 7). Seguono poi due capitoli dedicati alle entrate provinciali. In particolare, il contributo a cura di Dieter Egger è dedicato alla ricostruzione delle compartecipazioni al gettito di tributi erariali quale pilastro portante del sistema di finanziamento (cap. 8), mentre quello successivo – a cura di Erminio Manuppelli – è incentrato sulla portata dell'autonomia tributaria provinciale, quale comprensiva di tributi propri autonomi e devoluti (cap. 9). L'autonomia di bilancio in seguito all'intervenuta armonizzazione dei bilanci è anche oggetto di analisi, con un contributo a cura di Maria D'Ippoliti (cap. 10). Nel volume si passa poi ad analizzare l'articolato sistema di controlli interni ed esterni, finalizzati a garantire il buon andamento della finanza provinciale, con due capitoli (rispettivamente, cap. 11 e cap. 12) a cura di Claudio Calè. Alla finanza (ormai residuale) della Regione Trentino-Alto Adige è dedicato il capitolo a cura di Claudia Anderle (cap. 13). Da ultimo, si è optato per includere un contributo – a cura di Gianfranco Postal – di analisi della competenza provinciale in materia di finanza locale, stante il ruolo centrale che le due Province autonome di Trento e Bolzano sono venute assumendo nel tempo, in termini sia di finanziamento che di coordinamento (cap. 14).

Prima di chiudere desidero ringraziare gli autori dei vari capitoli per il prezioso contributo offerto e il dottor Ivano Dalmonego, il cui volume su *L'ordinamento finanziario e contabile della Provincia autonoma di Trento, degli enti locali e degli enti funzionali* è stato di ispirazione per la stesura di questo libro. Vorrei inoltre rivolgere un sentito apprezzamento alla dottoressa Luisa Tretter e al dottor Eros Magnago, senza il cui sostegno questo progetto non avrebbe visto la luce.

Bolzano, 7 febbraio 2023

Alice Valdesalici

PARTE PRIMA
IL CONTESTO NAZIONALE

1. IL SISTEMA DI FINANZIAMENTO DELLE REGIONI ORDINARIE

di *Claudio Tucciarelli*

1. Introduzione

Il presente capitolo è dedicato alla finanza delle regioni a statuto ordinario. A tal fine sono sintetizzati i caratteri salienti del sistema costituzionale e la loro evoluzione dal 1948 a oggi. Per una prima comprensione del fenomeno sotto il profilo giuridico e dell'effettività, è poi fatto cenno ai principali svolgimenti legislativi. L'elemento giuridico costituisce una condizione necessaria, che dovrà essere estesa al sistema amministrativo, ai processi decisionali, all'entità delle risorse e ai principali riferimenti economici e di finanza pubblica¹.

Nell'ordinamento italiano, i passaggi cruciali di rango costituzionale sono tre: la Costituzione del 1948, la riforma del titolo V del 2001, l'introduzione dell'obbligo del pareggio di bilancio del 2012. Tra queste tre fasi si colloca un lungo e faticoso processo, di lenta affermazione e consolidamento del ruolo delle regioni e poi, dal 2012, di sostanziale declino, cui hanno corrisposto i successivi tentativi di attuare, anche sotto il profilo finanziario, la c.d. autonomia differenziata.

2. Il federalismo fiscale nella Costituzione del 1948

Nella carta costituzionale del 1948, il principio di autonomia finanziaria è affermato nell'art. 119, al primo comma, esclusivamente con riferimento

¹ Per un primo inquadramento delle teorie del federalismo fiscale, cfr. Giarda P. (2009), *La favola del federalismo fiscale*, Università Cattolica del Sacro Cuore, Quaderno n. 35, Milano; Hong Vo D. (2010), "The economics of fiscal decentralization", *Journal of economic surveys*, 24, 4: 657-679; Oates W.E. (2005), "Toward a second generation theory of fiscal federalism", *International tax and public finance*, 12: 349-373.

alle regioni; ne sono esclusi gli enti locali (province e comuni). Solo alle regioni è riconosciuta espressamente la garanzia dell'autonomia finanziaria, che è peraltro condizionata da due elementi: forme e limiti stabiliti da leggi della Repubblica. Dunque, i contorni dell'autonomia non sono dati da una sua definizione aprioristica ma sono rimessi alla legge dello Stato, sia quanto alle forme (ad esempio: i tributi propri, le compartecipazioni al gettito di tributi erariali prodotti sul territorio) sia quanto ai limiti (ad esempio: la perequazione, i trasferimenti finanziari dallo Stato, nonché controlli e vincoli amministrativi di vario genere).

Un ulteriore limite espresso all'autonomia finanziaria delle regioni era costituito dal coordinamento, riservato ancora alla legge statale, con la finanza dello Stato stesso oltre che delle province e dei comuni.

La competenza legislativa delle regioni era limitata a un elenco tassativo di materie (art. 117), per le quali era riservata allo Stato la determinazione dei principi fondamentali, unitamente alla possibilità di intervenire, a tutela dell'interesse nazionale, negli ambiti riservati alla legislazione regionale. Già nelle premesse risultava quindi precaria la consistenza dell'autonomia regionale².

Nonostante il carattere altamente simbolico del riferimento all'autonomia finanziaria (il "pennacchio", lo definì Ruini), non era dato reperire in Costituzione un esplicito titolo di competenza normativa regionale nella specifica materia³.

L'autonomia finanziaria regionale, pur entro il perimetro appena indicato, era tuttavia sostenuta dall'attribuzione espressa di due specifiche fonti di gettito: i tributi propri e le compartecipazioni (quote di tributi erariali).

All'assemblea costituente l'assimilazione dei tributi propri a quelli imposti autonomamente dalle regioni fu ampiamente accolta. Si può concludere che erano quindi previsti, oltre ai tributi autonomamente imposti dalle regioni, tributi istituiti con legge dello Stato interamente o parzialmente devoluti (nell'ultimo caso si tratta in sostanza di compartecipazioni).

Il parametro era costituito dai fabbisogni delle regioni per le spese necessarie ad adempiere alle loro funzioni normali.

² Così Bertolissi M. (1983), *L'autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Cedam, Padova, 358 ss. Per una ricostruzione dell'interesse nazionale in termini non oppositivi rispetto all'autonomia regionale e locale, v. Allegretti U. e Pubusa A. (1985), *art. 119*, in Branca G., a cura di, *Commentario della Costituzione*, Zanichelli-II Foro italiano, Bologna-Roma, XXVI: 416-417. In termini simili, si veda Corte cost., sent. n. 307/1983.

³ Tanto che Paladin L. (1992), *Diritto regionale*, Cedam, Padova, 219, ebbe a parlare di "competenza attuativa".

Rimaneva tuttavia aperta una questione: come individuare i “bisogni” delle regioni, le funzioni “normali” (da non confondersi con le funzioni “essenziali” in quanto – come precisò Ruini – locuzione troppo circoscritta) e il carattere necessario delle spese loro afferenti. Si trattava di elementi cruciali, rimessi inevitabilmente alla legislazione attuativa.

La normalità delle funzioni può essere intesa sotto molteplici accezioni. Ad esempio, può essere valutata ai fini della sola individuazione delle funzioni (quali sono funzioni “normali” e quali no), oppure può essere utilizzata anche per stabilire l’entità delle risorse adeguate per il loro esercizio, per cui non sarebbero normali le funzioni che superino un certo limite di spesa o non soddisfino una minima qualità dei servizi.

L’art. 119 consentiva di definire per lo meno in negativo e per differenza le fonti di finanziamento diverse da quelle relative alle funzioni normali. Il terzo comma, infatti, riservava allo Stato l’assegnazione per legge a singole regioni di contributi speciali, al fine di provvedere a scopi determinati e, particolarmente, per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole. Gli interventi speciali erano già circoscritti a specifiche finalità (gli scopi determinati), limitati a singole regioni e connotati dalla specialità del trasferimento. Ancora una volta, la traduzione degli scopi determinati e della specialità della contribuzione era rimessa al legislatore ordinario. Parrebbe che fin da allora gli interventi speciali dovessero avere carattere transitorio⁴.

Tra gli scopi determinati, con una esemplificazione nel testo costituzionale che sembra rivestire un primario carattere simbolico e stabilire un ordine di priorità, era senz’altro da considerare la valorizzazione del Mezzogiorno e delle Isole.

Gli interventi speciali configuravano una limitazione dell’autonomia degli enti in nome della perequazione e, ancor prima, dell’uguaglianza sostanziale.

Infine, l’art. 119 riconosceva alla regione un proprio demanio e patrimonio. Al riconoscimento dell’autonomia si accompagnava l’attribuzione di beni, le cui modalità erano rimesse al legislatore statale.

L’art. 119 lasciava quindi aperte molteplici possibilità applicative per l’autonomia finanziaria delle regioni: pochi presidi costituzionali forti, molte aperture al futuro. Le diverse possibilità sono state volta a volta sottolineate dai commentatori, che ne hanno esaltato talora i limiti (che avrebbero al massimo consentito di delineare per le regioni tributi propri derivati, istituiti e disciplinati dallo Stato, con marginali ambiti di manovrabilità per le singole

⁴ Anzi, secondo Allegretti U. e Pubusa A. (1985), *cit.*, 423, tutti i tributi devoluti a fini perequativi dovrebbero essere per loro natura di carattere transitorio.

regioni) e talaltra l'ampiezza (che avrebbe legittimato un ampio ricorso ai tributi propri in senso stretto)⁵.

È peraltro ormai fuori di dubbio che l'autonomia finanziaria si estendesse anche ai tributi. Ne sono conferma gli articoli 53 e 120 Cost., che presupponavano una lettura del genere.

Il primo, facendo riferimento al “sistema tributario” ispirato a criteri di progressività, «anticipa la configurazione dell'assetto istituzionale in termini di poliarchia, sancita dall'art. 119»⁶, con cui viene meno la coincidenza tra finanza pubblica e finanza statale. Al tempo stesso, la visione di insieme in un sistema del genere in cui si voglia garantire il carattere progressivo dell'imposizione, conduce a forme rilevanti di coordinamento statale (la contrapposizione di fondo tra autonomia degli enti territoriali e coordinamento dal centro costituisce una costante di ogni sistema di “federalismo fiscale”).

L'art. 120 Cost., poi, vietando specifici tributi regionali (i dazi doganali), riconosce in capo alle regioni una potestà normativa di carattere generale.

In ogni caso, non si può prescindere dal riferimento ai principi fondamentali dell'unità, dell'autonomia e del decentramento espressi dall'art. 5 Cost.: nessuno di tali principi può essere completamente sacrificato in nome degli altri. Occorre operare un bilanciamento.

E d'altronde, sempre per rimanere all'interno dei principi enucleabili dal testo costituzionale, l'autonomia finanziaria completava il tratto autonomistico, ben presente già nella Costituzione del 1948, delle regioni ordinarie e di quelle a statuto speciale (artt. 116, 117 e 118), degli enti locali (art. 128).

Le incertezze e le ambiguità del testo costituzionale risentono a loro volta della “insufficienza storica della finanza locale”, particolarmente acuta in Italia e risalente alle origini dello stato unitario, in cui era prevalsa la preoccupazione per l'unità del sistema delle finanze, l'inadeguatezza delle risorse e l'instabilità delle fonti di gettito⁷.

⁵ V. Franson G. e Della Cananea G. (2006), *art. 119*, in Bifulco R., Celotto A. e Olivetti M., a cura di, *Commentario alla Costituzione*, III, Utet, Torino, e richiami *ivi* indicati. Sull'art. 119 Cost. v. anche Corali E. (2010), *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, Milano, VII-272.

⁶ Franson G. e Della Cananea G. (2006), *cit.*

⁷ V. Allegretti U. e Pubusa A. (1985), *cit.*, 339-340, e la sintetica ricostruzione storica *ivi* delineata. Per la complessità del tema, in alcuni passaggi i costituenti si affidarono ai “tecnici” al loro interno (per tutti: Einaudi e Vanoni) perché suggerissero le soluzioni più adeguate. Il contributo dei “tecnici” e dei “politici” privilegiò nel complesso e in vario modo la flessibilità del sistema finanziario degli enti territoriali: evitando la individuazione di tributi specifici da assegnare agli enti (Einaudi); rinviando alla legge della Repubblica e non a una legge costituzionale (Ruini e in precedenza Nitti, che avrebbe in realtà voluto rinviare alla legge l'intero regime tributario di regioni ed enti locali). Una conferma implicita è data dall'assenza di una disciplina costituzionale della perequazione: segno che il sistema faceva un forte affidamento

Il limitato impatto quantitativo della finanza regionale trovava conferma nelle disposizioni costituzionali sull'attribuzione di funzioni amministrative, in cui prevaleva il c.d. parallelismo tra titolarità della competenza legislativa e titolarità della funzione amministrativa (art. 118 Cost.)⁸. È infatti nell'esercizio della funzione amministrativa che si radica la funzione di spesa.

La finanza provinciale e comunale riguardava, sì, enti di cui la Costituzione, a partire dall'art. 5, riconosce l'autonomia, ma aveva poi una posizione distinta, quando non deteriore, rispetto a quella regionale: non era assistita da altrettante garanzie costituzionali (garanzie rimesse eventualmente alla legge generale dello Stato), né dalla titolarità di potestà legislativa⁹. Si sarebbe poi presentata l'esigenza di raccordare, anche sotto il profilo finanziario, gli enti locali con l'ente di nuova istituzione (la regione).

3. La riforma costituzionale del 2001

I nuovi principi costituzionali sulla finanza regionale e locale accompagnano la complessiva opera di rafforzamento e valorizzazione del principio autonomistico che contraddistingue l'impianto della riforma del titolo V della parte seconda della Costituzione del 2001 (Legge cost. n. 3/2001). Gli sviluppi successivi hanno contenuto le potenzialità attuative della riforma. A partire dalla fine del primo decennio del XXI secolo, si è assistito a una netta inversione di tendenza.

sulle capacità correttive (leggasi: perequative) della legge statale di coordinamento e sul ricorso alle compartecipazioni. Dopo anni di prassi applicative appare chiaro che un altro bene – la trasparenza dei flussi finanziari – costituiva così il fianco più debole del nuovo assetto che si veniva delineando.

⁸ Come noto, in base all'art. 118 Cost. nel testo originario, la regola generale era infatti la titolarità regionale delle funzioni amministrative nelle materie di potestà legislativa concorrente; l'eccezione era data dalle funzioni di interesse esclusivamente locale, che potevano essere attribuite dalle leggi della Repubblica alle province, ai comuni o ad altri enti locali. A parte poi la possibilità per lo Stato di delegare alla regione l'esercizio di altre funzioni amministrative, l'esercizio normale delle funzioni da parte regionale avrebbe avuto luogo tramite delega agli enti locali o valendosi dei loro uffici.

⁹ Secondo Allegretti U. e Pubusa A. (1985), *cit.*, 393- 394, il trattamento riservato dalla carta agli enti autonomi avrebbe carattere unitario nell'ambito dell'ordinamento generale. Al contrario, per gli autori il principio autonomistico comune a tutti gli enti territoriali espresso dall'art. 5 farebbe sì che la rigidità costituzionale sarebbe un contenimento, quale argine alla espansione dell'autonomia regionale rispetto a quella degli enti locali, su cui operava la legge generale *ex art.* 128. L'autonomia finanziaria degli enti locali – non espressamente evocata in origine dal testo costituzionale – sarebbe espressione della più generale autonomia riconosciuta agli enti locali.

Il nuovo art. 119 Cost. costituisce un corollario della svolta autonomistica del 2001, che: ha introdotto la pariordinazione di tutti gli enti territoriali che, Stato compreso, compongono la Repubblica (art. 114); ha ampliato le competenze legislative delle regioni e reso tassativo l'elenco delle competenze statali (art. 117); ha stabilito principi per l'attribuzione delle funzioni amministrative "dal basso", a partire dai comuni (art. 118).

Il nuovo art. 119 non presenta tratti particolarmente marcati di autonomia finanziaria, ma definisce lo sfondo in cui collocare le più ampie competenze e i maggiori poteri di spesa di regioni ed enti locali.

Quanto alle competenze legislative, a fronte della competenza regionale di carattere residuale (art. 117, quarto comma), entrano in gioco non solo il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (materia concorrente elencata nell'art. 117, terzo comma), ma anche l'armonizzazione dei bilanci pubblici (altra materia concorrente nel 2001)¹⁰.

Inoltre sono interessate materie di competenza legislativa esclusiva statale: il sistema tributario e contabile dello Stato, nonché la perequazione delle risorse finanziarie (art. 117, primo comma, lettera e.), la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale (art. 117, primo comma, lettera m.), le funzioni fondamentali di comuni, province e città metropolitane (art. 117, primo comma, lettera p.).

In realtà, l'art. 119 Cost. continua a lasciare un ampio spazio alla discrezionalità del legislatore ordinario né opera scelte nette in ordine al tratto autonomistico nel reperimento delle risorse da parte degli enti territoriali.

La disposizione di esordio dell'art. 119, primo comma, enuncia l'autonomia finanziaria¹¹ di entrata e di spesa di tutti gli enti territoriali, senza limite alcuno che ne costituisca argine o comunque ne comprima l'ambito (la riforma costituzionale sul pareggio di bilancio, come si vedrà oltre, ha peraltro stemperato quel principio). L'autonomia di entrata e di spesa era dunque la regola generale.

Viene inoltre definita l'estensione dell'autonomia finanziaria, che interessa sia il versante dell'entrata sia quello della spesa¹².

¹⁰ Con la riforma costituzionale relativa all'obbligo di pareggio di bilancio (Legge cost. n. 1/2012), l'armonizzazione dei bilanci pubblici è stata attribuita alla competenza legislativa esclusiva dello Stato di cui all'art. 117, secondo comma, Cost.

¹¹ Sull'accezione di autonomia finanziaria, con riguardo tanto all'entrata quanto alla spesa, cfr. Brancasi A. (1984), "Autonomie locali e finanza", *Le Regioni*, 5: 1417; De Grazia D. (2002), "L'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione", *Le istituzioni del federalismo*, 2: 275-277.

¹² Il carattere più che altro simbolico dell'art. 119, primo comma, Cost., non deve essere sottovalutato, come pure l'ampiezza delle sue implicazioni semantiche. Sul punto v. Fransoni G.

In secondo luogo, l'autonomia interessa non solo le regioni bensì tutti gli enti territoriali che, insieme allo Stato, compongono la Repubblica, dai comuni alle regioni, passando per province e città metropolitane.

Tuttavia, la disposizione condiziona decisamente lo stesso assetto finale del “federalismo fiscale” e pone interrogativi nella fase attuativa cui possono essere date diverse risposte, ad esempio con riguardo all'applicazione nei confronti degli enti locali della riserva di legge prevista dall'articolo 23 Cost. per le prestazioni personali e patrimoniali¹³. L'equiordinazione non può essere completa dal momento che gli enti locali dispongono solamente di potere regolamentare.

In terzo luogo, con la riforma del 2001 è venuta meno la riserva di legge statale, volta a fissare forme e limiti dell'autonomia finanziaria regionale. Tuttavia, il “coordinamento della finanza pubblica” costituisce materia di competenza legislativa concorrente, per la quale è dunque riservata allo Stato la determinazione dei principi fondamentali.

A fronte della laconica formulazione del previgente art. 119, il nuovo secondo comma prevede in modo più puntuale le risorse che costituiscono le fonti di finanziamento degli enti territoriali, stabilendo in primo luogo che regioni ed enti locali dispongano di risorse autonome. Inoltre, attribuisce a enti locali e regioni il potere di stabilire (autonomia normativa) e applicare (autonomia amministrativa) tributi ed entrate propri¹⁴, con un duplice vincolo: l'armonia con la Costituzione e la conformità con i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Non è in realtà evidente se il legislatore costituzionale sia incorso semplicemente in un refuso “redazionale” nella individuazione dell'ulteriore limite dei “principi” di coordinamento. Occorre infatti considerare se si tratti ancora dei “principi fondamentali” del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario (materia concorrente *ex art. 117, terzo comma, Cost.*), oppure se i meri “principi” costituiscano distinti parametri cui sia enti locali sia regioni debbono conformarsi nell'esercizio della propria autonomia di entrata. Si tenga conto, infatti, che i “principi fondamentali” costituiscono, in

e Della Cananea G. (2006), *cit.*, 2364, che ricordano come la specificazione relativa a spese ed entrate è volta a risolvere alcuni dubbi sollevati in sede dottrina ma non sembra costituire la novità di maggior rilievo.

¹³ Sul tema della riserva di legge in materia tributaria e del rapporto tra competenze legislative statali e regionali, v. Gallo F. (2002), “Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione”, *Rass. trib.*, 2: 589 ss.; sul rapporto tra diverse fonti normative statali, regionali e locali cfr. Bertolissi M. (2004), “L'autonomia finanziaria delle regioni ordinarie”, *Le Regioni*, 439.

¹⁴ V. Brancasi A. (2003), “L'autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.”, *Le Regioni*, 1: 41 ss.

base all'art. 117 Cost., vincolo diretto per il solo legislatore regionale, che a sua volta è chiamato a esercitare la propria competenza in materia¹⁵.

Né risulta di secondaria importanza, nella individuazione di garanzie per la loro autonomia di entrata, che regioni ed enti locali dispongano espressamente non solo di tributi propri ma anche di entrate proprie.

Lo stesso art. 119, secondo comma, prevede – analogamente al previgente testo costituzionale – che regioni ed enti locali dispongano di compartecipazioni (non più denominate “quote di tributi”) al gettito di tributi erariali riferibile al loro territorio. Non va dimenticato che le compartecipazioni a tributi erariali configurano, in sostanza, forme di trasferimento dallo Stato agli enti territoriali. Non è previsto alcun vincolo alla loro estensione, con il conseguente rischio di comprimere non poco l'autonomia degli enti. Unico elemento costituzionalmente vincolante è la territorialità del gettito¹⁶.

La decisa affermazione iniziale a garanzia dell'autonomia di entrata trova peraltro una sostanziale mitigazione nel terzo comma dell'art. 119, che riserva alla legge dello Stato l'istituzione di un fondo perequativo, senza vincoli di destinazione, per i territori con minore capacità fiscale per abitante. La perequazione delle risorse finanziarie, riservata alla legislazione statale dall'art. 117, secondo comma, lettera e, trova nell'art. 119 alcune indicazioni sostanziali: l'obbligo per la legge statale di istituire un fondo perequativo; il rispetto dell'autonomia di spesa degli enti beneficiari, che impone l'assenza di vincoli di destinazione; il riferimento ai “territori” (e, almeno stando alla lettera, non dei relativi enti esponenziali) con minore capacità fiscale per abitante quali beneficiari della perequazione.

L'espressa previsione di un fondo perequativo si presta a due letture antitetiche. La prima sottolinea la limitazione del principio autonomistico, proprio perché nella Costituzione del 1948 non era (per lo meno espressamente) prevista alcuna forma di perequazione. La seconda invece evidenzia, con l'espresso richiamo al fondo perequativo, il carattere eccezionale rispetto al principio autonomistico e non consentirebbe (a parte gli interventi speciali

¹⁵ Nella prima attuazione dell'art. 119 costituita dalla Legge n. 42/2009 ha prevalso una sostanziale continuità con il passato: la legge statale ha disciplinato in misura pressoché totalizzante e diretta tanto la finanza regionale quanto quella locale. Quale che sia la linea interpretativa destinata a prevalere, le difficoltà definitorie rimangono in ogni caso affidate alla prudenza ma anche alla discrezionalità della Corte costituzionale, laddove sia chiamata a valutare analogie e distinzioni tra categorie affini e locuzioni simili quali i principi fondamentali (art. 117, terzo comma), le norme generali (art. 117, secondo comma, lettera n.), i meri principi (art. 119, secondo comma), i principi generali (art. 119, quinto comma).

¹⁶ Quindi, l'attribuzione delle compartecipazioni non potrebbe realizzarsi con soluzioni forfetarie o attraverso calcoli presuntivi, ma dovrebbe avere come parametro indefettibile il gettito effettivo del tributo nel territorio di riferimento.

ex art. 119, quinto comma) forme diverse di finanziamento statale, attraverso le plurime modalità, storicamente realizzate, dei trasferimenti erariali e della finanza derivata.

Le stesse compartecipazioni sarebbero escluse da applicazioni legislative con finalità perequative. Non a caso esse sono configurate come quota del gettito prodotto sul territorio di riferimento¹⁷.

Una volta precisate le tipologie di entrata, l'art. 119 Cost. pone un elemento di rilevante portata nel segno del coordinamento e della perequazione: le risorse derivanti da tributi ed entrate propri, compartecipazioni e perequazione debbono consentire ai comuni, alle province, alle città metropolitane e alle regioni di finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite¹⁸.

Le disposizioni non sono tra loro allineate. Infatti, il principio del finanziamento integrale delle spese sostenute (i fabbisogni) attraverso le diverse tipologie di entrata non si compone con l'obiettivo proprio della perequazione, chiamata solamente a ridurre (in ipotesi, anche ad annullare) le differenze tra le capacità fiscali per abitante. Fabbisogni (spese) e capacità fiscali (entrate) si muovono infatti su piani distinti. Non vi è garanzia che un eventuale azzeramento, tramite perequazione, delle differenze tra le capacità fiscali per abitante possa finanziare integralmente il fabbisogno per le spese relative alle funzioni pubbliche attribuite. Anzi, per una molteplicità di fattori (e non tutti riconducibili alla diversa capacità amministrativa), i fabbisogni sono normalmente diversi.

Per dare coerenza al sistema è possibile ancora offrire due letture antitetiche: una in chiave autonomistica e una di segno redistributivo. Secondo la prima, la perequazione non mirerebbe a garantire il finanziamento integrale delle funzioni attribuite¹⁹; la riduzione delle differenze delle capacità fiscali costituirebbe un espresso limite per l'intervento perequativo, oltre il quale spetterebbe agli enti soddisfare il finanziamento integrale dei fabbisogni. La previsione di forme di autonomia (ad es. attività di recupero fiscale, manovrabilità dei tributi, maggiore efficienza amministrativa) tali da assicurare la copertura integrale delle spese per le funzioni attribuite rappresenterebbe un vincolo molto stringente per il legislatore come pure per le amministrazioni

¹⁷ Il fondamento costituzionale di questa maggiore nettezza e distinzione tra le fonti di finanziamento favorirebbe la trasparenza dei flussi e, in prospettiva, incentiverebbe un ulteriore elemento spesso evocato: la responsabilizzazione degli amministratori locali.

¹⁸ Sull'art. 119, quarto comma, Cost. e sulla clausola di autosufficienza finanziaria v. Brancasi A. (2007), *L'attuazione del federalismo attraverso i principi contenuti nell'art. 119 Cost.*, in Amatucci F. e Clemente di San Luca G., a cura di, *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Giappichelli, Torino, 14.

¹⁹ In tal modo verrebbe infatti finanziata la spesa storica di ciascun ente e messa a repentaglio la responsabilizzazione che sottende l'autonomia di entrata e di spesa.

interessate. Un vincolo che si scontra, in alcuni casi, con la differente distribuzione delle basi imponibili.

Pertanto, una volta determinata l'entità della spesa da finanziare, le entrate potrebbero essere date da una somma di addendi (gettiti da compartecipazioni, entrate e tributi propri, perequazione), di cui la perequazione non costituisce necessariamente il fattore di chiusura.

Questa ricostruzione presenta non poche criticità, specialmente per gli enti con capacità fiscali più ridotte o fabbisogni maggiori, ma insieme consente di cogliere i benefici del "federalismo fiscale" quale motore di profonde riforme strutturali.

La seconda lettura, al contrario, garantirebbe il finanziamento integrale delle funzioni attribuite attraverso la perequazione, privilegiando il tratto redistributivo e l'unità dell'ordinamento²⁰.

Il quinto comma dell'art. 119 Cost., relativo ai c.d. interventi speciali, autorizza poi l'attribuzione di risorse aggiuntive e l'effettuazione di interventi speciali da parte dello Stato in favore di determinati comuni, province, città metropolitane e regioni per il perseguimento di specifiche finalità: la promozione dello sviluppo economico, della coesione e della solidarietà sociale, la rimozione degli squilibri economici e sociali, l'effettivo esercizio dei diritti della persona, scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni. La disposizione riecheggia il terzo comma dell'originario art. 119, che era peraltro incentrato ancora una volta sulle sole regioni e consentiva un più ampio spettro di interventi finalizzati a "scopi determinati, e particolarmente per valorizzare il Mezzogiorno e le Isole", attraverso l'assegnazione di "contributi speciali".

L'assegnazione di risorse aggiuntive risulta pertanto vincolata nelle finalità da perseguire e circoscritta ancor più a "determinati" enti locali o regioni.

Riemergere, sebbene in termini negativi, il richiamo al normale esercizio delle funzioni: solo scopi diversi dal normale esercizio delle funzioni (oltre al perseguimento delle finalità sopra indicate) possono legittimare interventi speciali da parte dello Stato.

A seguito della non facile demarcazione tra intervento perequativo ordinario e interventi speciali sarebbe stato possibile in ultima analisi quantificare le risorse di finanza derivata da "convertire" in autonoma fiscalità. Il rapporto tra i due elementi è di proporzionalità inversa: tanto maggiori sono

²⁰ La Legge n. 42/2009 ha effettuato una scelta intermedia, con due distinte modalità di perequazione: alcune spese (quelle per i livelli essenziali delle prestazioni delle regioni e per le funzioni fondamentali di comuni e province) sono perequate integralmente, sulla base dei fabbisogni standard; le altre spese sono perequate in modo da ridurre le differenze tra le capacità fiscali per abitante.

gli interventi speciali riconosciuti dal legislatore ordinario, in specie attraverso l'esclusione della normalità dell'esercizio delle funzioni, tanto più risulterà sacrificato il principio autonomistico (e viceversa)²¹.

L'attribuzione a comuni, province, città metropolitane e regioni (e non più alle sole regioni) di un proprio patrimonio (non compare più il riferimento espresso al demanio), secondo i principi generali determinati dalla legge dello Stato, costituisce il completamento delle disposizioni costituzionali sul "federalismo fiscale", insieme alla c.d. *golden rule* che consente l'indebitamento solo per finanziare spese di investimento e all'esclusione di ogni garanzia dello Stato sui prestiti contratti dagli enti territoriali (come si vedrà, quest'ultima disposizione è stata integrata dalla riforma costituzionale sul pareggio di bilancio).

Nel complesso, quindi, l'art. 119 Cost. è composto da principi in reciproca tensione, il cui (mai definitivo) bilanciamento è rimesso, in prima istanza, al legislatore ordinario, alla leale collaborazione tra Stato ed enti territoriali e, poi, alla Corte costituzionale²².

In realtà, il fattore più rilevante per la realizzazione del "federalismo fiscale" sarebbe l'attuazione organica del nuovo sistema delle competenze legislative (art. 117) e ancor più dell'attribuzione delle funzioni amministrative (art. 118). Quel capitolo dell'attuazione del titolo V è rimasto finora ampiamente inesplorato. Lo spostamento dei poteri di spesa avrebbe infatti costituito una spinta poderosa per l'attribuzione di un più deciso potere di entrata, proprio in omaggio all'art. 119, primo comma.

In sintesi: non era e non è possibile delineare un modello definito di federalismo fiscale sulla base della carta costituzionale. Le scelte spettano al legislatore ordinario.

²¹ La distinzione si rivela particolarmente complessa in presenza di una legislazione alluvionale e frastagliata, in cui sono presenti numerose e variegate forme di finanza derivata.

²² Non a caso vengono in rilievo, in maniera pressoché speculare, principi contenuti nella prima parte della Costituzione: i doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2), l'indivisibilità della Repubblica e il riconoscimento e promozione delle autonomie locali, il decentramento amministrativo e l'adeguamento alle esigenze dell'autonomia e del decentramento (art. 5); la riserva di legge per ogni prestazione personale e patrimoniale (art. 23).

4. La riforma costituzionale del 2012: il pareggio di bilancio e il federalismo fiscale

La riforma costituzionale sul pareggio di bilancio (Legge costituzionale n. 1/2012) ha costituito una delle risposte (la più solenne, investendo direttamente la carta costituzionale) alla crisi della finanza pubblica esplosa con virulenza inusitata alla fine del primo decennio degli anni duemila. La riforma dà seguito a una pluralità di impegni concordati dal Governo a livello europeo per contrastare la crisi finanziaria ed economica e, da ultimo, al nuovo “patto di bilancio” (il trattato *Fiscal Compact*²³).

La riforma ha interessato anche l'autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali – e quindi il sistema di “federalismo fiscale” ancora incompiuto – e si inserisce in un quadro costituzionale in cui, dal 2001, già risulta rafforzato il ruolo dei vincoli europei (art. 117, primo comma) e risulta molto estesa la discrezionalità del legislatore statale nel delimitare gli spazi di autonomia degli enti territoriali e nel trovare un punto di equilibrio tra coordinamento e autonomia.

La riforma investe quattro articoli della Costituzione. Ciascuna delle modifiche si riflette, in via diretta o indiretta, sull'assetto degli enti territoriali.

La modifica dell'art. 81 Cost. introduce per la prima volta il concetto di “equilibrio di bilancio”, che ricorre poi anche nella modifica dell'art. 97 con riferimento a tutte le pubbliche amministrazioni e nell'art. 119 che rappresenta il cuore del “federalismo fiscale”.

Dunque, la modifica dell'art. 81 – sebbene riferita all'equilibrio del solo bilancio dello Stato – si riflette sull'intero complesso delle pubbliche amministrazioni.

Il vincolo posto in capo allo Stato è quello di assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico (nuovo art. 81, primo comma, Cost.).

²³ Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria, sottoscritto dagli stati membri dell'Unione Europea tranne che da Regno Unito e Repubblica Ceca (Legge di ratifica n. 114/2012). La modifica costituzionale si aggiunge ai molteplici vincoli di bilancio, di derivazione europea, già esistenti e applicati, per i quali v. Morgante D. (2012), “La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio”, *Federalismi.it*, 14; Brancasi A. (2014), “L'autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul «pareggio di bilancio»”, *Le Regioni*, 1-2: 49-80; Nugnes F. (2012), “Il Fiscal Compact. Prime riflessioni su un accordo ricognitivo”, *www.forumcostituzionale.it*; eventualmente, Tucciarelli C. (2012), “Pareggio di bilancio e federalismo fiscale”, *Quad. cost.*, 4: 799-828. In presenza di regole in gran parte già efficaci sulla base della normativa europea, la costituzionalizzazione del pareggio di bilancio, oltre al suo carattere simbolico che incide su uno dei tratti essenziali della sovranità, determina effetti rilevanti sulle modalità per fare valere tali regole in caso di eventuali violazioni (la c.d. giustiziabilità).

L'equilibrio di bilancio – in luogo del semplice pareggio – coglie evidentemente un elemento dinamico, non limitato al saldo pari a zero di un singolo anno finanziario ma destinato a essere considerato in un'ottica temporale più ampia, che tenga conto delle fasi avverse e di quelle favorevoli del ciclo economico. Viene così introdotta in Costituzione una nozione propria della scienza economica.

Il nuovo secondo comma dell'art. 81 stabilisce poi i casi in cui è consentito il ricorso all'indebitamento, che deve perseguire esclusivamente il fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, essere effettuato al verificarsi di eventi eccezionali.

È poi aggiunto un nuovo comma finale in base a cui il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale²⁴.

Sono pertanto introdotte categorie ulteriori al già variegato quadro delle competenze legislative. Non è da condividere peraltro l'ipotesi di un'abrogazione implicita della competenza concorrente sul coordinamento della finanza pubblica che, anzi, permane in tutta la sua estensione finora conformata dalla giurisprudenza costituzionale²⁵.

Le autonomie territoriali (tra cui le regioni) sono destinatarie delle disposizioni in questione, laddove espressamente si prevede all'art. 97 Cost. che l'equilibrio tra entrate e spese interessa la sostenibilità del complesso delle pubbliche amministrazioni²⁶.

²⁴ Si delinea così uno schema complesso di rapporti tra fonti normative, in cui la Costituzione riserva la determinazione di principi a una legge costituzionale ed è poi nell'osservanza di questi principi che la legge "rinforzata" delle Camere dovrà stabilire il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri richiamati.

²⁵ Con la sent. 88/2014, la Corte costituzionale ha stabilito che alcune disposizioni, relative all'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali e al concorso dei medesimi enti alla sostenibilità del debito pubblico, della Legge (rinforzata) n. 243/2012, attuativa della Legge cost. n. 1/2012, non violano le prerogative costituzionali e statutarie di regioni a statuto speciale e delle province autonome. Soprattutto, la Corte non aderisce alla tesi erariale in base a cui la riforma costituzionale avrebbe introdotto una nuova competenza esclusiva dello Stato. L'unica nuova competenza esclusiva dello Stato è quella relativa all'armonizzazione dei bilanci pubblici. La nuova competenza, tuttavia, non può essere interpretata così estensivamente da coprire l'intero ambito materiale regolato dalla Legge n. 243 del 2012, "basti a tal fine considerare che la disciplina dell'indebitamento delle autonomie territoriali, qui pure all'esame, è stata da questa Corte ricondotta al coordinamento della finanza pubblica".

²⁶ Rimane certamente aperto un interrogativo relativo alla sussistenza o meno di una riserva in favore dello Stato (solo dello Stato!) della possibilità di ricorrere, a determinate condizioni,

Il nuovo primo comma dell'art. 97 Cost. impone a tutte le pubbliche amministrazioni – statali e non – di assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'UE. La riproposizione dei principi dell'equilibrio di bilancio e di sostenibilità del debito evidenzia che si tratta di regole vincolanti per la pubblica amministrazione nel suo complesso, comprese le autonomie territoriali, attribuendosi dunque espresso rilievo costituzionale, accanto ai tradizionali principi (legalità, buon andamento, imparzialità, competenza, responsabilità, accesso concorsuale) che governano l'azione amministrativa, anche ai fondamentali canoni di sana e prudente gestione finanziaria²⁷.

La riforma modifica anche l'art. 117 Cost. riportando, come già si è detto, nella competenza legislativa esclusiva statale l'armonizzazione dei bilanci pubblici²⁸.

La revisione costituzionale sul pareggio di bilancio investe direttamente anche l'art. 119 Cost. Innanzitutto, nel primo comma è introdotto un duplice limite espresso al principio dell'autonomia finanziaria di entrata e di spesa di regioni ed enti locali. Si tratta del rispetto dell'equilibrio dei bilanci e del concorso all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Il primo limite evoca subito l'equilibrio già descritto nell'art. 81 Cost. Il vincolo del concorso è necessario al fine di evitare il rischio che la leva fiscale nei confronti degli enti territoriali non possa più essere utilizzata oltre la necessità del pareggio e che dunque gli enti territoriali non possano più (come oggi è invece consentito allo Stato, nell'eser-

all'indebitamento. Da un lato è opinione diffusa che solo allo Stato spetti effettuare manovre anticicliche, anche in considerazione della difficoltà di calcolare una pluralità regionale di saldi di bilancio corretti per il ciclo economico; dall'altro, tuttavia, il principio dell'equilibrio di bilancio nella riforma costituzionale accomuna tutti gli enti costitutivi della Repubblica. Cfr. Cabras D. (2012), "Il pareggio di bilancio in Costituzione: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica", *www.forumcostituzionale.it*.

²⁷ Morgante D. (2012), *cit.*, 14.

²⁸ Già prima della modifica costituzionale, nel corso dell'attuazione della Legge n. 42/2009 sul federalismo fiscale, erano state concordate alcune innovazioni legislative, in modo da pervenire, attraverso il metodo della leale collaborazione, alla definizione di schemi unici di bilanci (ben oltre, quindi, la semplice determinazione di principi fondamentali). Cfr. art. 19-*bis* del D.L. n. 135/2009, sull'obbligo per le regioni di trasmettere alla Commissione tecnica paritetica per l'attuazione del federalismo fiscale (COPAFF) i dati contabili secondo uno schema unitario di classificazione; art. 2, comma 6, lett. b., della Legge n. 196/2009, in base a cui i decreti legislativi devono assicurare l'adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale. È su quella base che è stato poi adottato, con il sostanziale accordo di tutti i rappresentanti delle autonomie, il Decreto legislativo n. 118/2011 a seguito del quale ha preso avvio la sperimentazione da parte di alcuni enti dei nuovi schemi di bilancio.

cizio del coordinamento della finanza pubblica) contribuire alle manovre finanziarie.

La modifica dell'art. 119, sesto comma, rende ancor più severa e di difficile realizzazione la c.d. *golden rule*, laddove consente il ricorso all'indebitamento di regioni ed enti locali esclusivamente per finanziare spese di investimento.

Si determina così un'asimmetria tra lo Stato, al quale l'indebitamento sarebbe consentito per rimborsare il debito in scadenza, e regioni ed enti locali, che possono indebitarsi solamente per finanziare investimenti e non conoscerebbero deroghe per fronteggiare eventi eccezionali o la fase avversa del ciclo economico. La novella costituzionale richiede peraltro che siano soddisfatte da regioni ed enti locali due ulteriori condizioni: una contestuale definizione di piani di ammortamento e il rispetto dell'equilibrio di bilancio per il complesso degli enti di ciascuna regione²⁹.

La disposizione conferma quanto previsto dalla normativa vigente, ossia permettere in ambito regionale la compensazione incrociata tra posizioni di avanzo di alcuni enti e di disavanzo di altri³⁰.

Già prima della riforma costituzionale, la Corte costituzionale (sent. n. 176/2012) aveva dichiarato non conforme a Costituzione la possibilità di traslare da una regione a un'altra gli oneri connessi all'allentamento delle regole del patto di stabilità interno³¹.

L'art. 5 della Legge costituzionale n. 1/2012, senza novellare la Costituzione, dà seguito a quanto previsto dal nuovo art. 81, sesto comma, Cost. e individua i principi che dovranno poi orientare il legislatore, chiamato a stabilire il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri per assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni. L'elencazione ha

²⁹ La prima condizione conferma, secondo quanto previsto dalla disciplina contabile, che le spese di investimento siano accompagnate da piani di ammortamento. La seconda introduce invece un vincolo di equilibrio collettivo in capo agli enti territoriali di ciascuna regione.

³⁰ Cfr. Giarda P. (2011), Audizione, in Camera dei deputati, XVI leg., Commissioni riunite I e V, Indagine conoscitiva nell'ambito dell'esame dei progetti di legge recanti introduzione del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale, *Res. sten.*, 25 ottobre 2011, 3-9 e 15-34; Giampaolino L. (2011), Audizione, *ibidem*, *Res. sten.*, 26 ottobre 2011, 8.

³¹ La Corte ha infatti dichiarato l'incostituzionalità, per lesione dell'autonomia di entrata regionale, di una disposizione (art. 5-*bis* del D.L. 13 agosto 2011, n. 138) che determinava un aggravio del bilancio regionale a seguito della "chiamata in solidarietà" obbligatoria, per farsi carico dei maggiori oneri determinati da altre regioni che avessero ecceduto i limiti di spesa imposti dal patto di stabilità interno. La Corte ha richiamato le modalità previste dalla Costituzione per l'applicazione degli interventi speciali *ex art.* 119, quinto comma, e ha riconosciuto un principio di tipicità delle ipotesi e dei procedimenti attinenti alla perequazione regionale.

carattere esemplificativo³² e non esaustivo e si presta quindi ad essere intesa come un'autorizzazione particolarmente ampia al legislatore futuro.

Il potere affidato alla legge di attuazione è assai ampio anche con riguardo alla possibile incidenza nei confronti delle autonomie, se solo si tiene conto degli ambiti oggetto di disciplina legislativa³³.

Tre disposizioni interessano direttamente il rapporto tra Stato ed enti territoriali (comma 1, lettera g., e comma 2, lettere b. e c.). La legge dovrà infatti stabilire le modalità attraverso le quali lo Stato – nelle fasi avverse del ciclo economico o al verificarsi degli eventi eccezionali – anche in deroga all'art. 119 Cost., concorre ad assicurare il finanziamento, da parte degli altri livelli di governo, dei livelli essenziali delle prestazioni (Lep) e delle funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali³⁴.

Anche in questo caso, in base alla riforma costituzionale, per fare scattare la deroga rispetto all'art. 119 Cost. è richiesto che si verifichi una delle due condizioni che permettono l'indebitamento (fasi avverse del ciclo economico o eventi eccezionali). Spetta alla legge rinforzata di attuazione operare le scelte di fondo e ritagliare il perimetro della deroga all'art. 119 Cost. (si dovrebbe trattare di una deroga di carattere eventuale, dal momento che il concorso statale al finanziamento dei Lep si realizza “anche” in deroga). La deroga potrà in ogni caso produrre effetti solamente dopo che saranno stati determinati dal legislatore statale (oltre alle funzioni fondamentali) i Lep: obiettivo che ancora oggi pare lontano dall'essere raggiunto.

La legge di attuazione deve inoltre intervenire in due ulteriori ambiti che interessano da vicino il “federalismo fiscale”: la disciplina relativa al ricorso degli enti territoriali all'indebitamento secondo il nuovo art. 119, sesto comma, Cost.; le modalità attraverso cui gli stessi enti territoriali debbono

³² La legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti delle Camere di cui all'articolo 81 Cost., sesto comma, deve disciplinare “in particolare” una serie di aspetti.

³³ Si tratta dei seguenti ambiti: l'attribuzione di un generico potere di verifica (preventiva e successiva) sugli andamenti di finanza pubblica (art. 5, comma 1, lettera a.); l'accertamento – con relativi poteri – delle diverse cause degli scostamenti rispetto alle previsioni, con distinzione tra quelli dovuti all'andamento del ciclo economico, agli eventi eccezionali e (un *tertium genus!*) all'inefficacia degli interventi; l'introduzione di regole sulla spesa che consentano di salvaguardare gli equilibri di bilancio e la riduzione del rapporto tra debito pubblico e PIL nel lungo periodo, in coerenza con gli obiettivi di finanza pubblica.

³⁴ Proprio in base alla scelta adottata dalla Legge n. 42 del 2009, con cui è stata avviata l'attuazione dell'art. 119 Cost., la disciplina del finanziamento delle spese di regioni ed enti locali relative ai livelli essenziali delle prestazioni e alle funzioni fondamentali garantisce comunque l'intervento perequativo statale fino a concorrenza del c.d. costo e fabbisogno standard. Si tratta del costo e fabbisogno che, valorizzando l'efficienza e l'efficacia, costituisce l'indicatore rispetto al quale comparare e valutare l'azione pubblica (art. 2, comma 2, lettera f., della Legge n. 42/2009).

concorrere alla sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni.

Nel complesso, la riforma costituzionale opera una scelta di forte valore simbolico (la regola del pareggio di bilancio) rinviando la modulazione di quella scelta al legislatore dell'attuazione, con una serie di richiami che non sciolgono in maniera definitiva il rapporto tra regola (il pareggio di bilancio) ed eccezione (il ricorso all'indebitamento), né quello tra autonomia e coordinamento.

5. La legge di attuazione dell'obbligo di pareggio di bilancio

Con la Legge rinforzata di attuazione n. 243 del 2012 sono sciolte alcune opzioni rimaste aperte nella legge costituzionale. Con riguardo al “federalismo fiscale” sono ulteriormente limitati i già ridotti margini di autonomia degli enti territoriali.

In particolare, i limiti ulteriori riguardano cinque aspetti: a. la definizione di equilibrio dei bilanci (art. 9); b. il ricorso all'indebitamento da parte di regioni ed enti locali (art. 10); c. il concorso dello Stato al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo o al verificarsi di eventi eccezionali (art. 11); d. il concorso di regioni ed enti locali alla sostenibilità del debito pubblico (art. 12); e. i controlli sui bilanci da parte della Corte dei conti (art. 20).

In base all'art. 9 della Legge n. 243, i bilanci di regioni ed enti locali sono in equilibrio se registrano, sia in fase di previsione che di rendiconto, un saldo non negativo, in termini di competenza e cassa, tra entrate finali e spese finali. L'attuale disciplina è data dalla modifica della Legge n. 243, introdotta dalla Legge n. 164/2016, che ha soppresso l'ulteriore e più stringente riferimento al saldo finale delle spese correnti.

L'elemento di maggiore rilievo, ai nostri fini, è costituito dall'assenza nella disciplina di bilancio di regioni ed enti locali di previsioni di correzione correlate al ciclo economico, al netto di misure *una tantum* e temporanee (il saldo strutturale). L'ente che abbia registrato un valore negativo dei saldi deve adottare misure di correzione tali da assicurarne il recupero entro il triennio successivo (art. 9, comma 2). La scelta presuppone un più forte coordinamento statale nelle fasi avverse del ciclo economico. La determinazione delle fasi avverse o, al contrario, di quelle positive assume un rilievo centrale nell'architettura della legge costituzionale e rimanda al relativo procedimento di accertamento, alla sua trasparenza ed eventuale aleatorietà. Le regole sul ricorso all'indebitamento rimangono le stesse per gli enti territoriali

anche in presenza di un andamento negativo del ciclo e dei suoi riflessi sulle entrate degli enti³⁵.

Un vincolo ulteriore è previsto dalla Legge n. 243 per gli eventuali saldi positivi, che debbono essere destinati all'estinzione del debito dell'ente e – sempre nel rispetto dei vincoli europei e dell'equilibrio dei bilanci – anche al finanziamento di spese di investimento (art. 9, comma 3).

I vincoli di equilibrio per gli enti sono poi presidiati da sanzioni, definite dalla legge dello Stato (art. 9, comma 4).

Del ricorso all'indebitamento di regioni ed enti locali si occupa l'art. 10 della Legge n. 243 attraverso la tecnica del rinvio alla legge dello Stato per la individuazione di ulteriori modalità e limiti. A prima vista, l'obiettivo va posto in relazione con l'esigenza di non estromettere profili già contenuti nella legislazione ordinaria vigente, comunque rilevanti (ad esempio, l'elencazione delle tipologie di spesa riconducibili alla categoria delle spese di investimento, contenuta nella Legge n. 350/2003).

La seconda condizione per l'indebitamento (l'adozione di piani di ammortamento) precisa che la durata dei piani non può superare la vita utile dell'investimento e che nei piani sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti.

La terza condizione investe la garanzia, richiesta dall'art. 119, sesto comma, Cost., che il complesso degli enti della regione rispetti l'equilibrio di bilancio. L'art. 10, comma 3, della Legge n. 243 presuppone che l'indebitamento abbia luogo in base a intese in ambito regionale che garantiscano per l'anno di riferimento l'equilibrio della gestione di cassa finale del complesso degli enti della regione, compresa la regione medesima: deve dunque essere garantito un saldo non negativo tra le entrate finali e le spese finali.

In definitiva si tratta di una limitazione dell'autonomia dei singoli enti, derivante dalla disposizione costituzionale e condizionata dalla disponibilità di spazi finanziari in ambito regionale; dall'altro, viene ribadita in questo modo l'efficacia delle misure, già consentite, di flessibilizzazione del patto di stabilità interno.

³⁵ Ricorda Brancasi A. (2014), *cit.*, 74, che l'impossibilità per gli enti di ricorrere a un maggiore indebitamento nelle fasi negative del ciclo economico è prevista "nonostante le spese di molti ammortizzatori sociali siano proprio a carico di tali enti".

Per altro verso, anche l'ipotesi di maggiori possibilità di indebitamento non sarebbe esente da rischi: il ricorso al mercato del debito aumenta la dipendenza di ciascun ente da fattori, quali i tassi di interesse sul debito contratto, almeno in parte estranei al loro controllo. Anche quei fattori potrebbero innescare una ulteriore erosione dell'autonomia dell'ente.

Quanto al finanziamento dei livelli essenziali e delle funzioni fondamentali, l'art. 11 della legge rinforzata prevedeva inizialmente l'istituzione di un fondo straordinario, con la finalità di sostenere regioni ed enti locali in due circostanze: le fasi avverse del ciclo o il verificarsi di eventi eccezionali, imputando così allo Stato l'onere di finanziare Lep e funzioni fondamentali in entrambe le situazioni. Si trattava di un fondo "straordinario", che non può evidentemente costituire lo strumento di finanziamento ordinario di Lep e funzioni fondamentali. Con la Legge n. 164/2016 è stata modificata la Legge n. 243, con la previsione che il concorso statale al finanziamento dei Lep e delle funzioni fondamentali sia effettuato secondo modalità definite con leggi dello Stato, nel rispetto dei principi stabiliti dalla legge rinforzata³⁶.

Quale che sia la fonte regolativa, è in ogni caso necessario che siano stabiliti con chiarezza e in modo stabile sia i Lep sia le funzioni fondamentali inerenti ai diritti civili e sociali. Non sarebbe altrimenti possibile quantificare la consistenza di un fondo, se non è dato sapere quali sono i livelli comunque da assicurare.

La disciplina del concorso di regioni ed enti locali alla sostenibilità del debito pubblico conferma l'assoluta prevalenza dei poteri statali a fini di coordinamento e garanzia dell'equilibrio di bilancio. L'art. 12 della Legge n. 243 rinvia ancora una volta alla legge ordinaria statale per la disciplina delle modalità del concorso, nel rispetto dei principi della medesima legge rinforzata³⁷.

Così come è previsto il ruolo dello Stato nell'assicurare il finanziamento di Lep e funzioni fondamentali nelle fasi avverse del ciclo e in presenza di eventi eccezionali, così i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio debbono tenere conto, nelle fasi favorevoli del ciclo economico, della

³⁶ La Corte costituzionale (sent. n. 235/2017) ha dichiarato l'illegittimità della modifica in quanto così risultava degradata la fonte normativa della disciplina delle modalità del concorso statale dal rango della legge rinforzata a quello della legge ordinaria.

³⁷ Il rinvio alla legge ordinaria dovrebbe confermare le varie disposizioni già vigenti a presidio della riduzione dello stock complessivo del debito pubblico da parte di regioni ed enti locali: come limite all'aumento del debito, prima, e come onere di riduzione del debito, poi. V. ad es. art. 77-bis del D.L. n. 112/2008, che rimette a sua volta a un decreto annuale del ministro dell'economia e delle finanze la fissazione del limite all'aumento del debito degli enti locali, sentita la Conferenza Stato, città e autonomie locali; art. 8 della Legge n. 183/2011, che rinvia a un decreto del ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Conferenza Unificata, la determinazione della percentuale di riduzione dello stock di debito in capo agli enti locali e alle regioni; l'art. 8, comma 3, del D.L. n. 174/2012, in base a cui la riduzione delle risorse di regioni ed enti locali in applicazione del patto di stabilità è destinata a ridurre il debito.

quota di entrate proprie degli enti territoriali influenzata dal ciclo e determinano il loro contributo al fondo per l'ammortamento dei titoli di Stato³⁸.

La Legge n. 243 attribuisce poi alla Corte dei conti i controlli successivi sulla gestione dei bilanci degli enti territoriali, oltre che delle amministrazioni pubbliche non territoriali, con l'espressa duplice finalità: il coordinamento della finanza pubblica e l'equilibrio dei bilanci previsto dall'art. 97 Cost. (art. 20 della Legge n. 243). La legge ha fatto così seguito all'ampia disciplina in materia, all'epoca appena introdotta dal Decreto Legge n. 174/2012.

Infine, con riguardo alle sanzioni, la Legge n. 243 indica le misure da applicare nei confronti degli enti territoriali che non rispettino i vincoli posti: obbligo di adottare misure correttive e piani di rientro, nell'arco del triennio successivo, per regioni ed enti locali con saldi finali e di parte corrente negativi (art. 9, comma 2); ripartizione tra gli enti della regione che non hanno rispettato il saldo previsto, nel caso del ricorso all'indebitamento (art. 10, comma 4). Nel primo caso, la legge dello Stato deve stabilire le sanzioni e i premi, secondo criteri di proporzionalità (art. 9, comma 4), mentre non è prevista analoga misura per il secondo caso.

6. Una ulteriore modifica dell'art. 119 della Costituzione?

Nella Gazzetta Ufficiale del 29 luglio 2022 è stato pubblicato il testo della legge costituzionale recante «Modifica all'articolo 119 della Costituzione, concernente il riconoscimento delle peculiarità delle Isole e il superamento degli svantaggi derivanti dall'insularità»³⁹.

Viene modificato infatti l'art. 119 con l'inserimento di un nuovo comma, dopo il quinto, in base a cui la Repubblica riconosce le peculiarità delle isole

³⁸ Il vincolo sembra derogare all'art. 119, quarto comma, Cost. Infatti, mentre quest'ultimo stabilisce un parallelismo tra risorse degli enti territoriali e finanziamento delle funzioni loro attribuite, l'art. 12 della Legge n. 243 consente di destinare parte delle risorse al ripiano del debito del complesso delle amministrazioni pubbliche. La Corte costituzionale (sent. n. 63/2013) ha considerato illegittima – per violazione degli artt. 117, terzo comma, e 119, secondo comma, Cost. – la disposizione (art. 66, comma 9, D.L. n. 1/2012) che imponeva a regioni ed enti locali di destinare i ricavi da dismissioni di terreni demaniali agricoli o a vocazione agricola alla riduzione del debito statale (almeno per la parte eccedente la riduzione del debito regionale o locale). La Corte ha riconosciuto che la disposizione non costituiva un principio fondamentale della finanza pubblica.

³⁹ Il testo è stato approvato in seconda deliberazione dalla Camera e dal Senato a maggioranza assoluta. Alla data di chiusura del presente scritto (9 ottobre 2022) non si avevano notizie che fosse stata proposta domanda per lo svolgimento del referendum popolare confermativo. È stata poi pubblicata ed è entrata in vigore la relativa Legge costituzionale n. 2/2022.

e promuove le misure necessarie a rimuovere gli svantaggi derivanti dall'insularità.

La novella costituzionale ripristina un riferimento espresso alle isole in Costituzione, soppresso a seguito della riforma del titolo V del 2001. Peraltro, mentre nel testo costituzionale del 1948 i contributi speciali a singole regioni erano finalizzati alla valorizzazione delle isole (oltre che del Mezzogiorno), la formulazione del nuovo comma: in primo luogo enuncia il riconoscimento della peculiarità insulare; in secondo luogo specifica l'obiettivo, consistente nella rimozione degli svantaggi propri dell'insularità; in terzo luogo non individua un legame diretto tra l'enunciazione, l'obiettivo e le risorse finanziarie, se non quello derivante dalla collocazione all'interno dell'art. 119.

7. La finanza delle regioni a statuto ordinario dal 1970 al 2009

Vediamo brevemente quali sono stati i principali svolgimenti legislativi relativi alle finanze regionali, che hanno stentato – e stentano tuttora – ad allinearsi con i principi costituzionali relativi all'autonomia finanziaria.

Per il riconoscimento delle risorse spettanti alle regioni si deve attendere il 1970, quando, contestualmente alla loro istituzione e all'avvio del primo decentramento di funzioni amministrative, la Legge n. 281/1970, essendo ancora incerti i contorni delle funzioni di spesa, si dimostrò assai cauta nell'attribuzione alle regioni di poteri di autonomia di entrata.

Vennero riconosciuti alcuni tributi propri regionali, dall'impatto finanziario limitato⁴⁰. Fu inoltre attribuito alle regioni il gettito delle imposte erariali sul reddito dominicale e agrario dei terreni e sul reddito dei fabbricati (devoluzione di gettito). Dal 1974 tale forma di finanziamento fu sostituita da una quota dell'Ilor (imposta locale sui redditi), a sua volta sostituita dal 1978 da

⁴⁰ Costituivano infatti tributi propri regionali: l'imposta sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile (spettava alle regioni determinare l'ammontare dell'imposta in misura non superiore al triplo del canone di concessione); la tassa sulle concessioni regionali (le regioni potevano modulare la relativa tariffa stabilita dallo Stato, in aumento o riduzione, fino al 20 per cento); la tassa di circolazione (con rinvio alla normativa statale e possibilità per ogni regione non di ridurre ma solo di aumentare fino al 10 per cento l'aliquota della corrispondente tassa erariale); la tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche (con rinvio alla normativa statale e possibilità per le regioni di stabilire l'ammontare in misura non superiore al 150 per cento e non inferiore al 50 per cento di quella prevista dallo Stato per le corrispondenti occupazioni degli spazi e delle aree appartenenti alle province).

trasferimenti equivalenti, che vennero poi meno con l'attribuzione dell'addizionale regionale all'Irpef⁴¹.

Nel complesso si trattava di importi modesti, inferiori al 10 per cento del complesso delle entrate correnti⁴².

Alle regioni furono poi attribuite quote, stabilite dalla legge, del gettito di tributi erariali (varie imposte di fabbricazione e imposta sul consumo di tabacchi), destinate a confluire in un apposito fondo comune. Quest'ultimo doveva essere ripartito fra le regioni a statuto ordinario: per sei decimi, in proporzione alla popolazione; per un decimo, in proporzione all'estensione; per tre decimi, in base al tasso di emigrazione al di fuori del territorio regionale, al grado di disoccupazione e al carico *pro capite* della imposta complementare progressiva sul reddito complessivo (per ciascuno di questi fattori era prevista l'attribuzione di un punteggio da combinarsi con il dato relativo alla popolazione residente). La funzione perequativa del fondo comune era ulteriormente definita: una volta elaborati i dati sulla distribuzione regionale del reddito nazionale, i tre decimi sarebbero stati distribuiti in ragione inversamente proporzionale al reddito medio *pro capite* di ciascuna regione.

Dal 1976, il fondo, ormai insufficiente in ragione dell'inflazione (i tributi compartecipati di riferimento erano anelastici rispetto al tasso di inflazione), fu ancorato al gettito delle entrate erariali e dal 1982 fu rideterminato dalla legge finanziaria⁴³.

Al fondo comune si aggiungeva il fondo per il finanziamento dei programmi regionali di sviluppo, il cui ammontare era determinato ogni quinquennio dalla legge di approvazione del programma economico nazionale e per la quota annuale dalla legge di bilancio, secondo criteri determinati dal comitato interministeriale per la programmazione economica e con particolare riguardo alle esigenze di sviluppo del Mezzogiorno. Dal 1977, il fondo fu suddiviso in due quote, una legata all'inflazione e al PIL e l'altra stabilita ogni anno con legge di bilancio⁴⁴. Dal 1995, il fondo fu costituito da una quota fissa pari a quella assegnata nell'anno 1990 e da una quota variabile,

⁴¹ Per una sintesi storica dei tributi regionali v. Piperno S. (2013), *La finanza decentrata in Italia*, Mulino, Bologna, 61-116; v. anche Brosio G. e Piperno S. (2013), "Il difficile cammino dell'autonomia tributaria regionale e locale in Italia. Un modello interpretativo", *Rivista italiana di politiche pubbliche*, 2: 249-279; D'Atena A. (2017), "La parabola della finanza regionale, tra modello costituzionale ed esperienze applicative", *Rass. Parl.*, 3: 699-720; Quattrocchi A. (2018), "Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell'Unione Europea", *Dir. prat. trib.*, 6: 2365-2454.

⁴² Riferisce Pola G. (2016), "La finanza locale e regionale", *Amministrare*, 2-3: 261, che nel 1984, ad esempio, su un totale di entrate correnti pari a 55.700 miliardi di lire, le entrate tributarie erano pari a circa 4.400 miliardi (poco meno dell'8%).

⁴³ V. Pola G. (2016), *cit.*, 260; Piperno S. (2013), *cit.*, 68.

⁴⁴ V. Pola G. (2016), *cit.*, 260.

determinata con la legge finanziaria e costituita da varie leggi di settore. Il tentativo del legislatore (Legge n. 356/1976) di fare confluire nel fondo i vari finanziamenti settoriali non fece venire meno i vincoli di destinazione esistenti.

L'art. 12 della Legge n. 281/1970 stabiliva poi che i contributi speciali (art. 119, terzo comma, Cost. nel testo all'epoca vigente) dovevano in ogni caso avere carattere aggiuntivo rispetto alle spese generali dello Stato per tutto il proprio territorio. L'art. 17 prevedeva poi la delega legislativa per il passaggio delle funzioni e del personale statali alle regioni, unendo così il profilo di spesa a quello di entrata.

A partire, in particolare, dal 1978, anno di entrata in vigore della Legge n. 833 istitutiva del servizio sanitario nazionale (SSN), le relative risorse – provenienti dai contributi versati da datori di lavoro, lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi – transitarono dal fondo sanitario nazionale al bilancio regionale per essere assegnate alle unità sanitarie locali.

La complessità nell'attuazione dell'autonomia di entrata accompagna il lento processo di attribuzione delle funzioni regionali (potere di spesa), nel 1972, nel 1977 e, infine, nel 1998 (primo, secondo e terzo decentramento). All'effettivo trasferimento delle funzioni si accompagna una determinata spesa, per la quale diventa cruciale la determinazione del *quantum*. Non sono stati infrequenti i casi in cui le risorse attribuite per determinate spese sono state sottostimate dallo Stato (o almeno tali sono state considerate dalle regioni), con un conseguente negoziato permanente per l'attribuzione di risorse aggiuntive e l'istituzione di fondi a carattere reintegrativo. Tale fenomeno non ha certo agevolato la stabilità del finanziamento.

Con la Legge n. 158/1990 si realizzò poi una certa semplificazione del sistema, ormai contrassegnato dalla presenza di molteplici fondi settoriali a destinazione vincolata.

I finanziamenti di parte corrente previsti da leggi statali per interventi rientranti nelle materie di competenza regionale confluiscono così nel fondo comune, che cessa di essere ancorato, almeno formalmente, alle compartecipazioni a tributi erariali e viene determinato anno per anno. Analogamente era disposto per i finanziamenti settoriali in conto capitale da fare confluire nel fondo regionale di sviluppo.

I principali fondi erano i tre già richiamati (fondo comune, fondo regionale di sviluppo, fondo sanitario nazionale) e il fondo nazionale trasporti, istituito nel 1981 e diretto a finanziare il deficit delle aziende locali del settore. Ad essi si aggiungeva una serie di fondi settoriali a destinazione vinco-

lata⁴⁵. In tal modo la finanza di trasferimento dallo Stato alle regioni incideva fortemente sull'esercizio autonomo delle funzioni di queste ultime. Si trattava dunque di un'attuazione che non corrispondeva al sistema previsto dall'art. 119 Cost. per i c.d. interventi speciali ma ne delineava il carattere ordinario.

La stessa Legge n. 158/1990 perseguiva il fine di attribuire alle regioni a statuto ordinario una più ampia autonomia impositiva «in adempimento del precetto di cui al secondo comma dell'art. 119 della Costituzione»⁴⁶.

Si registrarono poi aumenti delle entrate autonome: dal 1995, con l'attribuzione (Legge n. 549/1995) di una quota dell'accisa sulla benzina, la tassa per il diritto allo studio universitario (con gettito interamente devoluto alla erogazione delle borse di studio e dei prestiti d'onore) e la tassa per il deposito di rifiuti in discarica (con gettito da attribuire in parte ai comuni interessati e in parte a un fondo regionale destinato a favorire la minore produzione di rifiuti e il recupero di materie prime e di energia). La compartecipazione all'accisa sulla benzina sostituiva parzialmente alcuni trasferimenti erariali per cui venne istituito un fondo statale per compensare le regioni con un saldo negativo.

Poi, dal 1997 venne istituita l'Irap (imposta regionale sulle attività produttive), con una rilevante manovrabilità delle aliquote, e un'addizionale all'aliquota Irpef dallo 0,50 fino all'1 per cento, entrambi in sostituzione dei contributi sanitari. L'addizionale e, per il 90 per cento, l'Irap erano destinate al finanziamento della sanità regionale, con la possibilità di interventi integrativi statali in funzione perequativa.

Fu inoltre istituito per le spese extra-sanitarie un fondo interregionale compensativo, alimentato sia dalle regioni (perequazione orizzontale) sia dallo Stato (perequazione verticale).

Con la Legge delega 133/1999 e il D.lgs. 56/2000 furono poi aboliti i finanziamenti specifici statali, incluso il fondo sanitario nazionale; furono aumentate l'addizionale Irpef e le accise sulla benzina; fu introdotta la compartecipazione al gettito Iva in modo da consentire il finanziamento della spesa storica nel primo anno (2001).

⁴⁵ Secondo Piperno S. (2013), *cit.*, 75, fino al 1995 ammonterebbero a non meno di 100 trasferimenti settoriali.

⁴⁶ La legge delegava il governo a disciplinare: l'istituzione di una addizionale all'imposta erariale di trascrizione, entro un limite minimo non inferiore al 20 per cento e un limite massimo non superiore all'80 per cento, in rapporto all'ammontare dell'imposta erariale di trascrizione; l'istituzione di una addizionale all'imposta di consumo sul gas metano usato come combustibile per impieghi diversi da quelli delle imprese industriali ed artigiane; la facoltà delle regioni di istituire un'imposta regionale sulla benzina per autotrazione, entro un limite massimo di non più di lire 30 al litro (per l'attuazione della delega v. D.lgs. n. 398/1990).

Allo stesso tempo, l'introduzione dal 1999 del patto di stabilità interno e poi il ricorso al metodo "pattizio" tra Stato e regioni (c.d. patto per la salute) comportarono rilevanti vincoli per le possibilità di indebitamento e per l'incremento della spesa sanitaria, che costituiva la voce più rilevante dei bilanci regionali (oltre il 75%).

Sulla base della delega contenuta nella Legge 133/1999, il D.lgs. 56/2000 ha previsto in primo luogo l'abolizione dei trasferimenti erariali a favore delle regioni a statuto ordinario (ad esclusione di quelli destinati a finanziare interventi nel settore delle calamità naturali, nonché di quelli a specifica destinazione per i quali sussista un rilevante interesse nazionale), compresi i trasferimenti destinati al finanziamento del trasporto pubblico locale e della spesa sanitaria corrente. Ha poi previsto la sostituzione dei trasferimenti mediante un aumento dell'aliquota dell'addizionale regionale all'Irpef (con correlata riduzione delle aliquote erariali) e l'aumento dell'aliquota della compartecipazione all'accisa sulla benzina. Ha istituito una compartecipazione regionale all'Iva, in modo da pareggiare la spesa storica nella fase di avvio della riforma. Ha istituito un fondo perequativo nazionale alimentato da una parte del gettito della compartecipazione all'Iva (solidarietà interregionale) e da integrazioni statali sulla base di una serie di parametri: popolazione, capacità fiscale relativa ai principali tributi e compartecipazioni a tributi erariali (con vincolo di ridurre le differenze fra le capacità fiscali del 90 per cento e garantire la copertura del fabbisogno sanitario), fabbisogni sanitari e diseconomie di scala. La delega aveva inizialmente previsto un eventuale periodo transitorio, non superiore a un triennio, nel quale la perequazione potesse essere effettuata anche in funzione della spesa storica: la disposizione è stata abrogata nel 2000 (Legge 388/2000). Il decreto legislativo ha previsto che la garanzia di finanziamento della spesa storica (differenziale tra trasferimenti soppressi e maggiori entrate da Irap per ogni regione) si azzerasse nell'arco di 13 anni. La successiva esperienza ha dimostrato l'irrealizzabilità di un adeguamento del genere da parte delle regioni. La spesa storica e la finanza derivata hanno costituito un fardello troppo ingombrante.

Le nuove forme di finanziamento sarebbero state estese anche alla copertura degli oneri per lo svolgimento delle funzioni e dei compiti trasferiti alle regioni dal terzo decentramento (1997-1999).

Nel complesso tendono a recedere i trasferimenti a destinazione vincolata e ad affermarsi tributi propri regionali.

Quasi contemporaneamente emergono problemi legati ai disavanzi pregressi (o nascosti) con la sempre più forte esigenza di trasparenza e responsabilizzazione (v. D.L. 347/2001).

Con il D.lgs. 56/2000, forse il primo vero tentativo di valorizzare l'autonomia di entrata delle regioni ordinarie, veniva meno gran parte dei vincoli di destinazione dei trasferimenti statali.

Si arriva così nel 2009 al primo tentativo di dare attuazione al “nuovo” art. 119 Cost., dopo la sua modifica.

8. La Legge n. 42 del 2009 e la sua attuazione

La Legge n. 42/2009 (Delega al governo in materia di federalismo fiscale, in attuazione dell'articolo 119 della Costituzione) avrebbe dovuto avviare il processo per porre fine al vuoto normativo più volte denunciato dalla Corte costituzionale.

La legge peraltro conferma una sostanziale indeterminatezza nelle scelte relative al bilanciamento tra autonomia e coordinamento, già presente nelle disposizioni costituzionali. Ne sono espressione i principi generali, spesso antitetici, enucleati dall'art. 2.

La Legge n. 42 cerca di fissare un punto di equilibrio tra le due possibili letture dell'art. 119 Cost.: la differenziazione delle modalità di finanziamento e perequazione secondo le diverse tipologie di spesa. Infatti, secondo la Legge n. 42, nelle regioni le spese per i livelli essenziali delle prestazioni (Lep) sono finanziate integralmente, anche attraverso la perequazione, ma fino a concorrenza dei costi standard associati ai Lep, da erogare in condizioni di efficienza e di appropriatezza su tutto il territorio nazionale (art. 8, comma 1, lett. b.). Tali spese debbono interessare almeno le spese regionali per sanità, istruzione, assistenza e, per le sole spese in conto capitale, trasporto pubblico locale.

Le spese residuali delle regioni (spese non Lep) sono invece perequate in modo da ridurre “adeguatamente” (art. 9, comma 1, lett. b.) le differenze tra i territori con diverse capacità fiscali per abitante, senza alterarne l'ordine.

Per le spese Lep viene quindi preso come riferimento per la perequazione il fabbisogno di spesa, ma temperato – rispetto al finanziamento della spesa storica – dalla determinazione dei costi standard. Per le altre spese viene invece in rilievo la capacità fiscale e quindi la perequazione interessa le risorse in entrata senza essere commisurata al fabbisogno.

Viene così mediato dalla legge il rapporto tra perequazione delle capacità fiscali e finanziamento integrale delle funzioni di cui all'art. 119 Cost.

L'intento perseguito dal legislatore è evidente: porre un freno al finanziamento della spesa storica (il c.d. piè di lista) e agli effetti distorsivi della finanza derivata. È pertanto di essenziale rilevanza, per la quantificazione

della perequazione, la determinazione dei costi standard e l'entità della riduzione delle differenze tra le capacità fiscali.

In generale, la Legge n. 42 rinviava ai decreti legislativi l'onere delle scelte più complesse. È inutile nascondere che tali scelte hanno dovuto e debbono tenere conto di una molteplicità di fattori che vanno ben oltre la disciplina di settore, quali le diverse condizioni economiche delle aree interessate, l'assetto e il funzionamento della pubblica amministrazione statale, regionale e locale, la leggibilità e la condivisione dei dati di partenza, le condizioni complessive della finanza pubblica e, non ultimo, il complessivo contesto economico.

Proprio per questo insieme di ragioni, la Legge n. 42 ha risolto in termini procedurali alcuni snodi di natura sostanziale. Il ricorso a procedure rafforzate che valorizzassero il concorso delle autonomie territoriali e del Parlamento alla definizione del nuovo sistema di "federalismo fiscale" ha connotato tutta la fase di attuazione della legge delega.

La delega prevista dalla Legge n. 42 per le regioni a statuto ordinario è stata esercitata con il D.lgs. 68/2011.

Con riguardo alla finanza regionale, alla data di entrata in vigore del decreto le fonti di entrata erano le seguenti: undici forme impositive comunque qualificabili come tributi regionali (fra le quali le più rilevanti sono l'Irap, la tassa automobilistica, la tassa regionale per il diritto allo studio universitario); tre addizionali (all'Irpef, all'imposta di consumo sul gas metano e ai canoni statali per le utenze di acqua pubblica); tre compartecipazioni (accisa benzina, accisa gasolio e Iva).

Il decreto conteneva inizialmente una disciplina destinata a produrre effetti a decorrere dal 2013, senza modificare l'assetto preesistente relativo alla voce più rilevante dei bilanci regionali: le spese sanitarie.

Il decreto, ispirato a una logica di graduale superamento della finanza derivata, prevede la soppressione dei trasferimenti statali, di parte corrente e in conto capitale, purché generali e permanenti; la loro sostituzione con tributi regionali o addizionali manovrabili o compartecipazioni, nel loro complesso equivalenti; la conferma degli altri tributi regionali esistenti; la disciplina del fondo di riequilibrio. Anche in questo caso non può concludersi la fase transitoria se non dopo la determinazione dei Lep e dei relativi costi standard abbinati.

Il decreto regola anche parte dei rapporti tra regioni ed enti locali, stabilendo per ogni regione l'obbligo di soppressione dei trasferimenti generali e permanenti ai propri enti locali, la loro sostituzione con forme di compartecipazione e l'istituzione di un fondo di riequilibrio.

A decorrere dal 2013, è soppressa la compartecipazione regionale all'accisa sulla benzina (gettito pari a circa 1,7 miliardi di euro).

L'autonomia di entrata regionale, grazie al decreto legislativo sarebbe stata modulata, con riguardo all'addizionale Irpef, a decorrere dal 2012 (a seguito dell'anticipo di un anno stabilito dal D.L. 138/2011), con rideterminazione dell'aliquota e contestuale riduzione della parte statale. La rideterminazione, operata a partire dall'aliquota di base dello 0,9 per cento (circa 5,3 miliardi di euro) avrebbe dovuto compensare, complessivamente, la soppressione dei trasferimenti diretti e della compartecipazione all'accisa sulla benzina. Si prevedeva, inoltre, che le regioni potessero variare, in aumento o in diminuzione, l'aliquota base, entro un tetto massimo e secondo una serie di vincoli.

Dal 2013, la compartecipazione regionale all'Iva sarebbe stata fissata in modo tale da assicurare il livello minimo assoluto sufficiente ad assicurare il pieno finanziamento del fabbisogno corrispondente ai Lep in una sola regione, con assegnazioni ispirate al principio di territorialità.

Le regioni erano inoltre autorizzate a ridurre l'Irap, sino al suo completo azzeramento, rimanendo fermo il potere di variazione della relativa aliquota⁴⁷.

Dal 1° gennaio 2014 venivano trasformati in tributi propri regionali la tassa per l'abilitazione all'esercizio professionale, l'imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio marittimo, l'imposta regionale sulle concessioni statali per l'occupazione e l'uso dei beni del patrimonio indisponibile, la tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche regionali, le tasse sulle concessioni regionali, l'addizionale regionale sui canoni per le utenze di acqua pubblica, con possibilità per le regioni di sopprimerli. L'impatto finanziario di tali tributi era modesto: il gettito non raggiungeva i 90 milioni di euro.

Con una formulazione invero un po' ambigua, l'art. 8, comma 2, prevedeva che «fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale, le regioni disciplinassero la tassa automobilistica regionale»⁴⁸.

Tutti i tributi già riconosciuti alle regioni erano confermati sotto forma di tributi propri derivati, come pure erano confermate le compartecipazioni esi-

⁴⁷ Le conseguenze finanziarie della riduzione erano imputate al bilancio regionale, senza possibilità di compensazione per mezzo dei fondi perequativi.

⁴⁸ La Corte costituzionale (sent. n. 122/2019), proprio con riferimento all'art. 8 del D.lgs. n. 68/2011, ha annotato che il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi "originari" o "ceduti"), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare.

stenti ai tributi erariali. Era fatta salva la possibilità per le regioni di istituire tributi propri regionali e locali riferiti a presupposti di imposta non assoggettati ad imposizione da parte dello Stato. La tassa automobilistica, già spettante alle regioni a statuto ordinario dal 1993, costituisce un tributo regionale *sui generis*⁴⁹.

Inoltre, era prevista la soppressione di tutti i trasferimenti regionali generali e permanenti di parte corrente e in conto capitale destinati ai comuni. Tali trasferimenti erano sostituiti da una compartecipazione comunale a tributi regionali, con priorità al gettito dell'addizionale regionale all'Irpef. Altrimenti, la regione avrebbe potuto individuare tributi da devolvere integralmente, in misura tale da assicurare un importo corrispondente ai trasferimenti regionali soppressi.

Sul versante della maggiore responsabilizzazione regionale, era previsto che fosse riconosciuto alla regione l'intero gettito derivante dall'attività di recupero fiscale riferita ai tributi propri derivati e alle addizionali alle basi imponibili dei tributi erariali come pure una quota del gettito riferibile al concorso della regione nella attività di recupero fiscale in materia di Iva, commisurata all'aliquota di compartecipazione.

Sul versante dell'autonomia di spesa regionale, il D.lgs. 68/2011 stabiliva che le spese riconducibili ai Lep fossero finanziate con la compartecipazione all'Iva, con l'addizionale all'Irpef, con l'Irap (temporaneamente, fino alla sua sostituzione), con entrate proprie e con il fondo perequativo.

Il fondo perequativo, istituito con lo scopo di garantire, in ogni regione, il finanziamento integrale delle spese riconducibili ai Lep, doveva essere alimentato dalla compartecipazione al gettito dell'Iva.

Per le spese non riconducibili ai Lep, invece, il fondo perequativo sarebbe stato alimentato dalle regioni con maggiore capacità fiscale (ovvero con un gettito per abitante relativo all'addizionale regionale all'Irpef superiore alla media nazionale per abitante) e ripartito fra le regioni, dotate di minore capacità fiscale, così da ridurre le differenze fra un ente e l'altro. Il livello di perequazione delle capacità fiscali doveva essere non inferiore al 75 per cento.

⁴⁹ Con il D.lgs. 68/2011 è stata attribuita alle regioni la competenza a disciplinare la tassa automobilistica regionale, fermi restando i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale. Per la Corte (Corte cost., sent. n. 122/2019) il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi "originari" o "ceduti"), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare. Con riferimento al caso delle Province autonome di Trento e Bolzano, cfr. capitolo 9, par. 1.2.

A parte era stabilita una disciplina per la determinazione dei costi e fabbisogni standard regionali nel settore sanitario (art. 27), attraverso l'individuazione di tre regioni di riferimento, scelte dalla Conferenza Stato-Regioni tra le migliori cinque regioni che avessero garantito l'erogazione dei livelli essenziali di assistenza in condizione di equilibrio economico, non fossero assoggettate a piani di rientro, rispettassero criteri di qualità, appropriatezza ed efficienza dei servizi erogati, con garanzia di rappresentatività in termini di appartenenza geografica e con almeno una regione di piccola dimensione.

9. Il blocco dell'attuazione dell'art. 119 della Costituzione

Il processo di attuazione della Legge n. 42 si è presto bloccato e ha portato a una serie di reiterati rinvii legislativi dell'efficacia (anche) della fiscalità regionale delineata dal D.lgs. 68/2011⁵⁰. La sua effettiva realizzazione è condizionata tuttavia dalla determinazione dei Lep: un obiettivo che pare ancora lontano.

In sintesi, la finanza regionale continua a operare, con reiterati adattamenti disorganici, sulla base del sistema antecedente al D.lgs. 68/2011 e, al di là delle qualificazioni formali, i tratti propri dell'autonomia risultano assai affievoliti⁵¹.

Il blocco è riconducibile alla concomitanza di almeno quattro fattori, tra loro strettamente connessi: economico-finanziari, normativi, amministrativi, interpretativi.

La prima causa di arresto del processo di attuazione della Legge n. 42 è di ordine economico-finanziario. Quasi contestualmente all'avvio del processo di attuazione è letteralmente esplosa la crisi economico-finanziaria che

⁵⁰ Solo da ultimo, la legge di bilancio per il 2019 (Legge n. 145/2018) non ha rinnovato la sospensione dell'ultimo triennio (ancorata ai livelli di aliquote o tariffe applicabili per l'anno 2015 e analoga a quelle intervenute dal 2003 al 2006 e dal 2009 al 2011) dell'efficacia delle leggi regionali relative ad aumenti dei tributi e delle addizionali attribuiti con legge dello Stato. La legge di bilancio per il 2020 ha previsto l'anticipo al 2020 delle facoltà per le regioni a statuto ordinario di utilizzare il risultato di amministrazione e il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa per il raggiungimento dell'equilibrio di bilancio, nonché la definizione di una disciplina transitoria in materia di monitoraggio e certificazione dell'equilibrio di bilancio. È stato dato così seguito a due sentenze della Corte costituzionale (sentt. n. 247/2017 e n. 101/2018).

⁵¹ La parte più cospicua dei trasferimenti dallo Stato alle regioni a statuto ordinario è costituito dal finanziamento della sanità e del trasporto pubblico locale. Gli altri trasferimenti sono stati via via soppressi nell'ambito del contributo alla finanza pubblica richiesto alle regioni per poi riemergere con fondi dedicati o compensativi degli effetti delle manovre, considerati insostenibili.

ha indotto il legislatore statale e il governo ad adottare una serie di interventi che hanno fortemente limitato l'autonomia di tutti gli enti territoriali, a partire dalle regioni. Questo ha preso avvio ancor prima della riforma costituzionale del 2012 e si è tradotta nella riduzione delle risorse disponibili per la fiscalizzazione dei trasferimenti statali⁵². La riduzione delle risorse disponibili ha costituito un limite poderoso nei confronti dell'autonomia finanziaria di regioni ed enti locali. La riduzione è stata realizzata in vario modo: applicazione di tagli lineari, *spending review*, aggravamento delle regole del patto di stabilità interno con i conseguenti limiti di spesa.

Alle manovre a carico delle regioni a statuto ordinario ha fatto seguito, come effetto indotto, una negoziazione permanente tra lo Stato e le regioni, volta a verificare le richieste di queste ultime circa la necessità di attenuare gli effetti delle misure già adottate.

I limiti normativi invece sono da ricondurre innanzitutto alla riforma costituzionale del 2012 che, come si è già accennato, ha ulteriormente esplicitato i vincoli di derivazione europea anche con specifico riguardo all'autonomia finanziaria degli enti territoriali, a partire dalle regioni. La diversa cornice costituzionale ha rafforzato l'efficacia degli interventi legislativi statali volti al coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

Significativi limiti all'effettivo esercizio dell'autonomia sono stati poi posti sul piano amministrativo, basti considerare la reintroduzione della tesoreria unica per la gestione dei flussi di cassa delle liquidità degli enti territoriali.

Un quarto elemento di forte rallentamento dell'autonomia finanziaria è costituito dall'esercizio del coordinamento della finanza pubblica da parte del legislatore statale e dalla interpretazione che ne è stata data, spesso in termini di compatibilità costituzionale, da parte della Corte costituzionale. Il carattere "trasversale" e finalistico del coordinamento esercitato dal legislatore statale ha costituito uno strumento di sostanziale blocco dell'attuazione dell'art. 119 Cost.

La copiosa giurisprudenza costituzionale può essere retrospettivamente ordinata, per maggiore comodità, secondo fasi temporali⁵³. In un primo momento, la giurisprudenza costituzionale ha individuato taluni principi che, sebbene nella fase transitoria e nelle more della organica attuazione dell'art. 119, costituiscono un rafforzamento e riconoscimento dell'autonomia finanziaria. In questo contesto taluni interventi legislativi statali incidenti sull'au-

⁵² Per una sintesi relativa ai contributi delle regioni ordinarie alla finanza pubblica, v. il sito della Camera dei deputati al seguente indirizzo: https://temi.camera.it/leg18/temi/tl18_regioni_e_finanza_regionale.html (4 maggio 2022).

⁵³ Cfr. Gallo F. (2017), "Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale", *Rivista AIC*, *www.rivistaaic.it*, 2: 1-9.

tonomia di spesa sono considerati fin da subito incompatibili con il quadro costituzionale risultante dalla revisione del 2001. Ad esempio, lo stanziamento di fondi a destinazione vincolata in materie riservate alla competenza legislativa regionale è dichiarato incostituzionale dalla Corte⁵⁴. Similmente vengono delineati obblighi in capo allo Stato relativi alla effettiva attuazione del principio di leale collaborazione.

Fino al 2010, la giurisprudenza costituzionale aveva comunque posto limiti piuttosto rigorosi per lo Stato nell'esercizio del coordinamento della finanza pubblica. In non poche sentenze, la Corte ha stabilito che la legge statale può fissare solo un limite complessivo, che lasci agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa⁵⁵. Invece, limiti all'entità di una singola voce di spesa non possono costituire un principio fondamentale di coordinamento della finanza pubblica, perché pongono un precetto specifico e puntuale sull'entità della spesa e si risolvono, perciò, in una indebita invasione, da parte della legge statale, dell'area riservata alle autonomie regionali e agli enti locali, alle quali la legge statale non può imporre nel dettaglio gli strumenti concreti per raggiungere quegli obiettivi.

Dal 2010, in concomitanza con l'esplosione della crisi economico-finanziaria, il legislatore statale utilizza con ancor maggiore decisione la leva del coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, trovando conferma e consolidamento nella giurisprudenza costituzionale. Vengono così ammessi vincoli complessivi alla spesa degli enti territoriali, a condizione che residui un margine di discrezionalità applicativa nella individuazione di strumenti e modalità da parte di ciascun ente. Poi sono legittimati anche puntuali interventi di carattere tecnico e ancora sono consentite vere e proprie deroghe espresse al quadro costituzionale del riparto delle competenze legislative, fondate sulla perdurante crisi economico-finanziaria, sulla transizione ancora in atto dal vecchio al nuovo quadro costituzionale di riferimento per il finanziamento degli enti territoriali e su imperiose e indifferibili esigenze di carattere sociale⁵⁶. Il carattere finalistico del coordinamento della

⁵⁴ V. ad es. Corte cost., sent. n. 370/2003. Cfr. De Nes M. (2014), "Fondi statali vincolati in materie regionali: una giurisprudenza (im)prevedibile", *Giur. cost.*, 2: 1979-2000.

⁵⁵ V. ad es. Corte cost., sentt. n. 36/2004, n. 4117/2005, n. 159/2008, n. 139/2012, n. 236/2013, n. 23/2014, n. 156/2015, n. 43/2016.

⁵⁶ Esempio è la sentenza della Corte costituzionale – Corte cost., sent. n. 273/2013 – sul trasporto pubblico locale, in cui si riconosce che il relativo finanziamento non è riconducibile ad alcuna delle fattispecie previste, a regime, dall'art. 119 Cost. L'intervento dello Stato, secondo la Corte, costituisce il "portato temporaneo della perdurante inattuazione dell'art. 119 Cost. e di imperiose necessità sociali, indotte anche dalla attuale grave crisi economica nazionale e internazionale» (Corte cost., sent. n. 121/2010), che ben possono tutt'oggi essere rite-

finanza pubblica rende possibili anche deroghe alla riserva statutaria, costituzionalmente sancita, relativa al numero dei consiglieri regionali. È dunque considerata illegittima una legge della Regione Calabria che non si era adeguata alla riduzione del numero dei consiglieri regionali decisa dal legislatore nazionale, per esigenze di coordinamento della finanza pubblica⁵⁷.

Inoltre, con l'entrata in vigore della Legge costituzionale n. 1 del 2012, la Corte riconosce la parziale estensione delle competenze statali, imposta, oltre che dalla legge costituzionale, dalla legge rinforzata di attuazione.

Eppure, a partire dal 2015 la Corte costituzionale, in parallelo, pone in alcune occasioni nuovamente degli argini a presidio dell'autonomia delle regioni e degli enti locali. Richiede ad esempio l'individuazione di un termine finale per la durata delle manovre di contenimento della spesa o comunque di riduzione delle risorse a disposizione degli enti territoriali, per cui risultano illegittime proroghe reiterate dal legislatore statale⁵⁸. Similmente, i tagli alla finanza derivata non possono essere tali da impedire l'effettivo esercizio delle funzioni (tuttavia la illegittimità fu rilevata, dalla sentenza n. 188/2015, con riguardo ad una legge regionale del Piemonte che aveva drasticamente ridotto i trasferimenti in favore delle province).

Lo Stato ha l'onere di motivare l'esercizio del potere di coordinamento in ragione del perseguimento di chiari obiettivi di politica della spesa. Al tempo stesso la Corte traccia una linea di demarcazione, richiamando limiti non comprimibili della spesa regionale (sent. n. 65/2016).

La Corte ha inoltre riconosciuto che anche la riduzione delle risorse messe a disposizione dal legislatore statale possa confliggere con il principio di autonomia e quello di adeguatezza delle risorse, a condizione che le regioni dimostrino l'incongruità delle risorse effettivamente a disposizione, o comunque l'insostenibilità della riduzione⁵⁹.

nute giustificazioni sufficienti per legittimare l'intervento del legislatore statale limitativo della competenza legislativa residuale delle regioni nella materia del trasporto pubblico locale, allo scopo, appunto, di assicurare un livello uniforme di godimento dei diritti tutelati dalla Costituzione stessa”.

⁵⁷ Corte cost., sent. n. 35/2014.

⁵⁸ La Corte costituzionale, prima (Corte cost., sentt. n. 141/2016 e n. 154/2017), ha rivolto un monito al legislatore affinché l'estensione dell'ambito temporale di precedenti manovre, mediante aggiunta di un'ulteriore annualità a quelle originariamente previste, non fosse indefinitamente ripetuta, perché in contrasto con il canone della transitorietà. Successivamente ha dichiarato l'illegittimità costituzionale di una disposizione che introduceva una terza proroga delle misure transitorie (Corte cost., sent. n. 103/2018).

⁵⁹ Sul punto, cfr. le sentenze n. 140/2017 e n. 74/2019. Anche di recente, la Corte ha ribadito che l'autonomia finanziaria costituzionalmente garantita agli enti territoriali non comporta una rigida garanzia quantitativa, a condizione però che eventuali riduzioni non pregiudichino lo svolgimento delle funzioni attribuite agli enti territoriali medesimi (sentt. n. 275 e n. 10 del

Ancor più significativo è un ulteriore limite posto dalla Corte alla estensione indeterminata del coordinamento della finanza pubblica, non tanto in nome dell'autonomia finanziaria quanto per fare valere i diritti individuali. Questi ultimi, secondo la Corte, condizionano l'equilibrio dei bilanci (sent. n. 275/2016), tanto da indurre a rinnovare al legislatore «l'invito a corredare le iniziative legislative incidenti sull'erogazione delle prestazioni sociali di rango primario con un'appropriata istruttoria finanziaria. Ciò soprattutto al fine di definire in modo appropriato... il quadro delle relazioni finanziarie tra lo Stato, le regioni e gli enti locali» (sentenza n. 169/2017).

E, ancora, è stata riconosciuta la possibilità di maggiori esenzioni regionali su tributi statali, anche al fine di non amplificare la compressione dell'autonomia finanziaria dovuta alla perdurante inattuazione della Legge n. 42 (così la sentenza n. 122/2019).

Tuttavia, le tendenze rilevate trovano eccezioni legate agli specifici casi oggetto dei singoli ricorsi esaminati dalla Corte⁶⁰.

Sono mancati – e in gran parte continuano a mancare – stabili raccordi parlamentari tra centro e autonomie territoriali. L'innovazione costituzionale del 2001 si è rivelata troppo precoce anche sotto questo profilo: continua a essere inattuato l'art. 11 della Legge costituzionale n. 3 del 2001⁶¹, che consente l'integrazione con rappresentanti delle autonomie territoriali della Commissione parlamentare per le questioni regionali, anche con riferimento all'espressione dei pareri su progetti di legge concernenti – oltre a tutte le materie concorrenti – le materie di cui all'art. 119⁶².

2016, n. 188/2015, n. 83/2019, n. 76/2020, n. 220/2021). In tal caso, grava sul ricorrente l'onere di provare l'irreparabile pregiudizio lamentato in relazione alla violazione del principio dell'art. 119, quarto comma, Cost. (Corte cost., sent. n. 76/2020).

⁶⁰ Ad es., anche di recente, la Corte (sent. n. 78/2020) ha ribadito che il carattere finalistico del coordinamento dinamico della finanza pubblica legittima, in determinate ipotesi, il legislatore statale a collocare a livello centrale anche poteri puntuali di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo; in tali casi è da escludere che possa invece formalisticamente invocarsi “la logica della norma di dettaglio”. Con la sent. n. 74/2019, la Corte ha ribadito che il trasporto pubblico locale rientra nella competenza legislativa residuale delle regioni e che la perdurante incompleta attuazione dell'art. 119 Cost. e la necessità di assicurare un livello uniforme di godimento dei diritti costituzionali, nel contesto della diffusa crisi economica, giustificano interventi statali di finanziamento del settore (purché rispettosi del principio di leale collaborazione).

⁶¹ Anche dopo l'esito negativo dei due referendum costituzionali del 2006 e del 2016, relativi anche ad una revisione del sistema bicamerale.

⁶² L'eventuale parere contrario della commissione per le questioni regionali, in tali casi, può essere disatteso dalle assemblee solamente con una votazione a maggioranza assoluta (cfr. art. 11 della Legge cost. n. 3/2001).

10. Il finanziamento dell'autonomia differenziata

In relazione alla perdurante inattuazione dell'art. 119 Cost. può quindi essere considerato l'impulso dato da alcune regioni, a partire dall'ultimo scorcio della XVII legislatura, all'attuazione della cosiddetta autonomia differenziata. L'art. 116, terzo comma, Cost. consente infatti l'attribuzione di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia a regioni a statuto ordinario con riguardo alle materie concorrenti e ad alcune materie di competenza legislativa esclusiva statale (organizzazione della giustizia di pace, norme generali sull'istruzione, tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali). L'attribuzione ha luogo con legge dello Stato, su iniziativa della regione interessata, sentiti gli enti locali, e nel rispetto dei principi di cui all'articolo 119 della Costituzione⁶³.

La complessità della procedura si somma alle difficoltà di definire i contenuti della più ampia autonomia e del relativo finanziamento, rispetto a cui è tutt'altro che agevole selezionare i principi all'interno dell'art. 119 Cost.

Sembra in ogni caso necessario garantire – sia sotto il profilo costituzionale sia sotto quello politico – la neutralità perequativa⁶⁴, messa in discussione nel caso in cui – come era previsto in alcune bozze di intesa del giugno 2019 – dopo l'attribuzione delle risorse sulla base della spesa storica statale per le funzioni trasferite non siano tempestivamente determinati i fabbisogni standard per ogni singola materia. In tale evenienza, infatti, è stato proposto che, decorsi tre anni, l'ammontare delle risorse assegnate alla regione non possa essere inferiore al valore medio nazionale *pro capite* della spesa statale per l'esercizio delle stesse. Qualora fosse adottato il criterio del valore medio nazionale per le tre regioni con le quali è più avanzato il negoziato per la conclusione delle intese (Veneto, Lombardia ed Emilia-Romagna), si produrrebbe verosimilmente un aumento delle somme da trasferire a tali regioni, con la conseguente riduzione di risorse per le altre regioni o, in alternativa, l'aumento della pressione fiscale.

Occorre poi considerare in quale modo la clausola di salvaguardia dei Lep – presente nelle bozze di intesa con riguardo alle funzioni da trasferire – incida sui tempi del processo attuativo, perdurando l'inattuazione costituzio-

⁶³ La Legge n. 42 si era limitata a stabilire che la legge attuativa dell'art. 116, terzo comma, Cost. dovesse provvedere anche all'assegnazione delle necessarie risorse finanziarie. L'individuazione di tali risorse e soprattutto il loro finanziamento costituisce tuttora uno degli elementi di maggiore tensione. La Corte costituzionale ha di recente indicato (sent. n. 4/2020, peraltro non riferita al finanziamento dell'autonomia differenziata) quali siano i "principi cardine" della Costituzione in tema di relazioni finanziarie tra Stato e comunità territoriali.

⁶⁴ V. Gallo F. (2019), "I limiti del regionalismo differenziato", *Astridrassegna*, www.astridonline.it/rassegna, 9: 4.

nale relativa alla loro determinazione. Si tratterebbe di Lep riferiti a funzioni attribuite a singole regioni ma, verosimilmente, da considerare anche per le funzioni che rimangono in capo allo Stato con riferimento al territorio delle altre regioni per le quali non sia stata approvata la legge di approvazione dell'intesa. I Lep, in questa ipotesi, verrebbero stabiliti sia per le regioni ad autonomia differenziata sia per lo Stato.

Merita poi ricordare che, nel momento in cui sono state promosse alcune iniziative regionali, ad esempio da parte del Veneto e della Lombardia, è stata invocata a più riprese la riduzione del residuo fiscale, ovverosia il saldo negativo (per la regione interessata) tra le risorse raccolte sul territorio e quelle effettivamente spese per il territorio medesimo. L'interrogativo che ne consegue riguarda dunque l'individuazione delle esigenze da soddisfare. La teoria economica al riguardo evidenzia che con la differenziazione le funzioni potrebbero essere meglio esercitate, in alcuni ambiti, dall'ente territoriale prossimo; si potrebbero inoltre produrre esternalità positive a beneficio di tutto il paese.

Occorre quindi inquadrare coerentemente il processo di differenziazione che, non lo si può negare, oscilla tra due istanze: mezzo per garantire una maggiore efficienza amministrativa e strumento di redistribuzione delle risorse.

Come già evidenziato, nel momento in cui talune funzioni dovessero essere trasferite, in attuazione dell'autonomia differenziata, dallo Stato a una regione si affaccerebbero almeno tre metodi per la determinazione delle risorse necessarie⁶⁵. Il primo metodo è quello dell'attribuzione di risorse finanziarie in misura equivalente alla spesa statale sostenuta per quella regione. Questa soluzione consentirebbe di misurare la capacità e l'efficienza dell'amministrazione regionale ma consoliderebbe lo *status quo* ovverosia la precedente distribuzione delle risorse, quale che ne fosse l'equità. Né può essere sottovalutata la complessità con cui talune spese unitariamente sostenute su scala nazionale possano essere ricondotte *pro quota* a una singola regione.

Il secondo metodo è costituito dal riconoscimento di risorse finanziarie in misura non inferiore alla media *pro capite* su scala nazionale. In questo modo potrebbe essere apportata qualche correzione nel segno di una maggiore equità di risorse ma risulterebbe immancabilmente oscurata la differenza ri-

⁶⁵ Sul finanziamento dell'autonomia differenziata, v. Mangiameli S., Filippetti A., Tuzi F. e Cipolloni C. (2020), *Prima che il Nord somigli al Sud. Le regioni tra divario e asimmetria*, Rubbettino, Soveria Mannelli, 285-388, in particolare, con riguardo ai costi e alla perequazione.

conducibile ai distinti fabbisogni, anche laddove essi siano da ricondurre ad elementi strutturali e non solo a fattori di inefficienza.

Il terzo metodo sarebbe rappresentato dalla attribuzione delle risorse corrispondenti ai costi o fabbisogni standard. Tuttavia, la fissazione di fabbisogni equivalenti a funzioni esercitate in condizioni, per così dire, di media efficienza si è già rivelato essere un elemento di particolare complessità, amplificata in questo caso dal fatto che si tratterebbe di un fabbisogno relativo a una o più funzioni attribuite a singole regioni; mancherebbero quindi misuratori per analoghi fabbisogni di altre regioni, trattandosi di funzioni già esercitate dallo Stato e da scorporare per essere riattribuite a una o più regioni destinatarie della differenziazione.

Quanto alle fonti di finanziamento dell'autonomia differenziata (escluso l'incremento della pressione fiscale) la soluzione più praticabile potrebbe essere un aumento della quota regionale di compartecipazione a tributi erariali.

In una prospettiva più ampia, l'autonomia differenziata può essere declinata in due direzioni. Una prima ipotesi porterebbe a circoscrivere la differenziazione a limitati aspetti organizzativi. Una seconda ipotesi tenderebbe a riferire la differenziazione anche a macro-aree di ampio impatto, quali l'istruzione o l'assistenza sanitaria, con effetti di carattere finanziario ben diversi dal primo caso.

Né meno rilevante si rivelerà l'evoluzione nel tempo dell'autonomia differenziata e della distribuzione delle risorse, a fronte di interventi di modifica delle politiche nazionali di settore che incidano su entrate o spese.

Con l'avvio della XIX legislatura è stato intrapreso un diverso percorso attuativo dell'art. 116, terzo comma, Cost., attraverso due distinte iniziative legislative tra loro correlate. Infatti, la legge di bilancio per il 2023 (art. 1, commi da 791 a 801, della legge n. 197/2022) ha disciplinato la preliminare determinazione dei Lep nelle materie interessate dall'autonomia differenziata. Con proprio disegno di legge (A.S. 615), il Governo ha poi promosso una disciplina generale dell'attuazione dell'art. 116, terzo comma, Cost. con un duplice obiettivo: favorire un più ordinato e coordinato processo di attuazione; assicurare un più ampio coinvolgimento delle Camere.

11. Conclusioni

Alla luce di quanto finora esposto risulterà più agevole leggere in trasparenza le tavole che seguono sulla spesa complessiva delle amministrazioni pubbliche (tab. 1) e delle amministrazioni regionali (tab. 2), da confrontare con i dati relativi alle entrate delle sole regioni a statuto ordinario (tab. 3).

Tab. 1 – Le uscite della p.a., anni 2015-2018 (in milioni di euro) – fonte: ISTAT

	2015	2016	2017	2018
amministrazioni pubbliche	832.927	830.749	845.054	854.602
enti di previdenza	330.112	331.318	335.101	341.381
amministrazioni centrali	511.624	522.063	527.162	525.158
amministrazioni locali	242.264	241.278	239.827	244.398

Tab. 2 – Conto economico delle amministrazioni regionali, anni 1980-2009 (in milioni di euro) – fonte: ISTAT

	1980	1990	2000	2009
TOTALE USCITE CORRENTI	11.297	50.485	86.836	144.471
TOTALE USCITE IN CONTO CAPITALE	2.770	13.441	17.276	27.455
TOTALE USCITE COMPLESSIVE	4.067	63.926	104.112	171.926

Tab. 3 – Entrate delle regioni a statuto ordinario (in milioni di euro) – fonte: ISTAT

Previsioni finali	2000	2010	2016	2017 ⁶⁶
AVANZO DI AMMINISTRAZIONE	6.041	26.429	<i>non indicato</i>	
ENTRATE DA TRIBUTI PROPRI O DEVOLUTI DALLO STATO E SOMME SOSTITUTIVE DI TRIBUTI				
<i>Cat.1° - Tributi propri</i>	36.409	66.501	60.455	
<i>Cat.2° - Tributi dallo Stato e somme sostitutive di tributi</i>	3.220	33.467	47.068	
TOTALE	39.629	99.969	107.523	
ENTRATE DERIVANTI DA CONTRIBUTI E ASSEGNAZIONI DELLO STATO	43.524	25.537	17.089	
ENTRATE DERIVANTI DA RENDITE PATRIMONIALI E DA UTILI DI ENTI O AZIENDE REGIONALI	1.773	2.834	4.996	
ENTRATE DERIVANTI DA ALIENAZIONI PATRIMONIALI, TRASFERIMENTI DI CAPITALI E RIMBORSI DI CREDITI	797	4.319	2.309	
ENTRATE DERIVANTI DA MUTUI, PRESTITI O ALTRE OPERAZIONI CREDITIZIE	10.466	24.694	4.846	
ENTRATE PER PARTITE DI GIRO	124.572	55.632	35.495	
TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE	226.806	239.417	172.261	166.422

Infine, la figura 1 (*sub*) sintetizza schematicamente i temi finora affrontati. Essa rappresenta su due assi cartesiani i due elementi che nel nostro, come in pressoché tutti gli ordinamenti policentrici, entrano in tensione: l'autonomia e il coordinamento⁶⁷. All'aumentare dell'uno corrisponde generalmente la riduzione dell'altro.

⁶⁶ Per il 2017 i dati sono ancora provvisori.

⁶⁷ Per il ricorso a metodi di misurazione più accurati, cfr. Valdesalici A. (2018), *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*, ESI, Napoli, 459-482.

È possibile arricchire con diverse variabili i contenuti della figura 1 e verificare dove si collochino i singoli enti o gruppi di enti, ad esempio con il raffronto delle entrate da tributi propri (autonomia) con le entrate da trasferimenti (coordinamento), oppure delle entrate da tributi propri e compartecipazioni (autonomia) con le entrate da perequazione (coordinamento). Può essere un utile esercizio per una verifica sul campo, nel nostro come in altri ordinamenti.

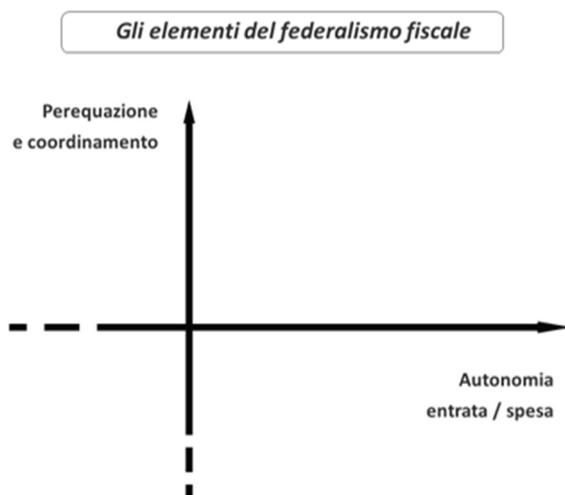
Occorre essere consapevoli che la fotografia dell'esistente non offre tuttavia elementi sui limiti propri di ciascuna delle variabili in gioco.

A tal fine vengono in rilievo le regole del gioco (costituzionali, legislative, amministrative) come pure i dati economico-finanziari. L'esperienza italiana mostra che, in presenza di regole costituzionali molto flessibili, il legislatore statale ha rivestito un ruolo predominante e nelle varie contingenze ha ridotto o ampliato le modalità di finanziamento delle regioni a statuto ordinario.

Tra le variabili (ultima solo in ordine temporale) va infine considerato il rilancio della compiuta attuazione del "federalismo fiscale" che deriva dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR). Esso, infatti, non si limita a ingenerare un processo di riqualificazione complessiva della spesa (non fosse altro che per consentire l'accesso ai finanziamenti), ma richiede il completamento del federalismo fiscale entro il primo semestre del 2026 con riferimento alle regioni (oltre che alle province e alle città metropolitane), in modo che la distribuzione delle risorse avvenga sulla base dei fabbisogni standard e della capacità fiscale⁶⁸.

⁶⁸ Missione 1, componente 1, riforma 1.14 – Riforma del quadro fiscale subnazionale. Sono previste tappe intermedie di rilievo nazionale che prevedono: entro il 2023, l'aggiornamento della normativa vigente (Legge n. 42/2009 e D.lgs. n. 68/2011) e la soluzione dei limiti tecnico-giuridici; entro lo stesso termine, l'individuazione dei trasferimenti dallo Stato alle regioni a statuto ordinario che saranno fiscalizzati mediante incremento di aliquote di tributi (ovvero mediante misure alternative da individuare); entro il 2025, la definizione dei Lep e dei fabbisogni standard.

Fig. 1 – Gli elementi del “federalismo fiscale”



2. GLI ORDINAMENTI FINANZIARI DELLE REGIONI SPECIALI IN PROSPETTIVA COMPARATA: LA SPECIALITÀ FINANZIARIA COME CATEGORIA?

di Alice Valdesalici e Nicolò Paolo Alessi*

1. Introduzione

L'assetto finanziario delle regioni speciali italiane è uno degli elementi che maggiormente contribuisce a differenziare non solo gli enti speciali da quelli ordinari, ma anche le autonomie speciali tra di loro. La ragion d'essere di tale pluralità ordinamentale è riconducibile al principio pattizio e alla bilateralità dei rapporti stato-ente, quali criteri che informano le procedure di modifica delle rispettive 'costituzioni finanziarie'¹. Tale elemento di natura procedurale permette da un lato, di realizzare un bilanciamento tra autonomia e coordinamento², dall'altro, costituisce il veicolo attraverso il quale i 'fattori distintivi'³ – di natura economica, politica o socio-culturale – esercitano un impatto sulla dimensione sostanziale della finanza speciale.

Alla luce di tale quadro composito, il presente contributo offrirà una comparazione giuridico-costituzionale degli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali effettivamente vigenti. Partendo da una ricostruzione del modello cui s'informano, verrà successivamente svolta una comparazione degli istituti che contribuiscono a contraddistinguere i sistemi l'uno dall'altro. Nel

* Pur nella comune concezione del capitolo, Alice Valdesalici è principalmente responsabile per i paragrafi 2, 2.2., 3, 3.1, 3.2., 3.3., 3.4. e 4, mentre Nicolò P. Alessi per i paragrafi 1, 2.1 e 3.5.

¹ Con il termine 'costituzioni finanziarie' si fa riferimento alle disposizioni degli statuti di autonomia dedicate all'assetto finanziario, nonché alle relative norme di attuazione (incluse altre disposizioni normative di rango quasi-costituzionale che regolano la materia.

² Sul nesso tra principio negoziale e coordinamento finanziario: Guella F. (2014), "Il principio negoziale nei rapporti finanziari tra livelli di governo", *Le Regioni*, 1/2: 131-173.

³ In tal senso: Toniatti R., e Guella F. (2014), *La specialità dell'equilibrio tra separatezza ed unità nel coordinamento finanziario delle Regioni ad autonomia differenziata*, in Toniatti R., Guella F., a cura di, *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1-22, 6.

procedere, la disamina del quadro normativo sarà integrata dai dati dei bilanci, al fine di offrire una lettura dell'assetto finanziario che dia atto del suo funzionamento⁴.

In particolare, il contributo si soffermerà sulle seguenti regioni speciali: Friuli-Venezia Giulia, Sardegna, Sicilia e Valle d'Aosta. La Regione Trentino-Alto Adige non verrà invece trattata in questa sede⁵, poiché con l'adozione dello Statuto del 1972 le due Province autonome di Trento e Bolzano hanno assunto sul relativo territorio il ruolo di soggetti primari dell'autonomia. Un tale cambiamento è stato accompagnato da uno spostamento di competenze dalla Regione TAA alle due Province autonome, con una ricaduta sul relativo assetto finanziario, per cui la finanza regionale riveste attualmente un peso residuale. Al suo posto verranno dunque analizzati i due sistemi provinciali; ciò con l'avvertenza che gli assetti finanziari delle Province autonome di Trento e Bolzano sono ricompresi, e quindi osservati, all'interno di una cornice normativa unitaria, ovvero il titolo VI dello Statuto del Trentino-Alto Adige/*Südtirol* (TAA) e le relative norme di attuazione, mentre si differenziano sul piano della resa operativa, del livello di sviluppo economico e quindi delle risorse complessivamente a disposizione, essendo ciascuna provincia dotata di autonomia politica e finanziaria.

2. Esiste un modello di specialità finanziaria?

Nonostante la profonda differenziazione riscontrabile tra gli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali (di cui si darà atto nei paragrafi successivi), guardando al quadro giuridico-costituzionale si rinvencono alcuni tratti comuni che contribuiscono a distinguere la finanza delle regioni speciali da quella delle regioni ordinarie. Tali aspetti connotativi includono elementi sia di ordine formale – legati al piano delle fonti del diritto e delle procedure – sia di ordine sostanziale – ovvero riguardanti la struttura dell'ordinamento

⁴ La fonte dei dati relativi ai bilanci riportati nel presente capitolo è costituita da: ISTAT, *I bilanci consuntivi delle Regioni e Province autonome – Anno 2019*, disponibile al sito <https://www.istat.it/it/archivio/257087>. I dati sono relativi agli accertamenti, dal totale sono escluse le partite di giro. Salvo diversamente specificato, sono riferiti all'esercizio finanziario 2019. Va osservato che le tavole a disposizione sono state redatte seguendo la classificazione adottata nel piano dei conti così come previsto dal D.lgs. n. 118/2011 e che l'extrapolazione dei dati relativi a compartecipazioni e tributi propri si basa sull'identificazione dei tributi propri nella categoria "imposte tasse e proventi assimilati", mentre le compartecipazioni sono da ritenersi incluse all'interno della categoria "tributi devoluti e regolati alle autonomie speciali".

⁵ L'assetto finanziario dell'ente 'Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol*' è tuttavia oggetto del capitolo 13 del presente volume.

finanziario. Questo contributo, dopo una breve panoramica comparata sulle fonti e sugli strumenti che caratterizzano le costituzioni finanziarie delle autonomie speciali, dedicherà maggiore attenzione all'analisi della seconda dimensione, quella sostanziale⁶.

2.1. *Una panoramica sulle fonti e sugli strumenti della specialità finanziaria: principi comuni, attuazioni differenziate*

Come visto, un primo aspetto connotativo degli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali è dato dagli strumenti giuridici che contribuiscono alla loro definizione.

La disciplina della materia finanziaria è, per tutti gli enti in esame, l'esito di procedure pattizie, in ossequio al principio di specialità. La negoziazione bilaterale e paritaria costituisce invero il nucleo della specialità e informa in modo molto rilevante anche i meccanismi di definizione degli assetti finanziari delle autonomie speciali⁷. Tale elemento procedurale costituisce l'unica caratteristica comune a tutti gli enti presi in esame, ma riveste una importanza tale da connotare la specialità finanziaria come una categoria generale contrapposta al modello valevole per le regioni ordinarie. In altre parole, è possibile distinguere la specialità finanziaria come modello caratterizzato da una caratteristica comune ben precisa, ossia dalla presenza di assetti finanziari definiti in modo concordato da Stato ed enti autonomi.

Ogni regione speciale e provincia autonoma presenta poi modalità differenti di attuazione del principio di negoziazione paritaria in ambito finanziario. Pertanto, se tale principio costituisce l'elemento che più accomuna le autonomie speciali, allo stesso tempo la sua concreta realizzazione è l'aspetto che le distingue maggiormente. Ogni autonomia speciale presenta infatti un mix distinto di fonti e procedure concordate per la definizione del suo assetto finanziario. Ciò è riscontrabile ponendo innanzitutto l'attenzione su quanto previsto a livello statutario.

⁶ Per un approfondimento comparato sul tema delle fonti del diritto relativamente agli ordinamenti finanziari delle regioni speciali, si veda: *amplius*, Parolari S. (2018), *La specialità e le fonti del diritto*, in Palermo F. e Parolari S., a cura di, *Le variabili della specialità*, ESI, Napoli, 77-98.

⁷ Su questo, v. Parolari S. (2018), *La specialità*, cit., 92; ed anche, *ex multis*, Corte cost., sent. n. 60/2013, che afferma che "l'accordo è lo strumento [...] per conciliare e regolare in modo negoziato [...] il concorso alla manovra di finanza pubblica delle Regioni a statuto speciale". V. *amplius* capitolo 6 del presente volume.

In primo luogo, è possibile osservare che vi sono statuti che prevedono una disciplina – sostanziale o procedurale – della definizione concordata dell'ordinamento finanziario e altri che, al contrario, non recano disposizioni in materia. Appartiene a quest'ultima categoria la sola Sicilia, mentre in tutti gli altri casi si rinviene una – almeno stringata – disciplina statutaria. Va detto che, tra essi, la Valle d'Aosta costituisce un caso particolare, posto che la principale disposizione in materia, l'art. 50 St., si limita a statuire che «entro due anni dall'elezione del Consiglio della Valle, con legge dello Stato, in accordo con la Giunta regionale, sarà stabilito [...] un ordinamento finanziario della regione», senza pertanto prevedere alcuna esplicita disciplina per l'eventuale revisione dello stesso.

In secondo luogo, gli statuti speciali presentano differenze in relazione alla tipologia della disciplina in materia finanziaria e al grado di dettaglio della stessa. Quanto alla tipologia della disciplina, alcuni statuti recano una regolamentazione prevalentemente procedurale, ossia definiscono i meccanismi mediante i quali è possibile definire e modificare l'assetto finanziario dell'ente; altri invece contengono, in aggiunta, norme di carattere sostanziale.

Nella prima categoria ricade, come visto, lo Statuto valdostano, mentre nella seconda quelli friulano, sardo e trentino-altoatesino. Nello specifico, gli Statuti del Friuli-Venezia Giulia e della Sardegna includono diverse disposizioni in materia finanziaria, tra le quali spiccano gli articoli che definiscono le quote di compartecipazione delle due regioni ai tributi dello Stato⁸. Lo Statuto del Trentino-Alto Adige presenta (oggi) il maggior grado di dettaglio: oltre alle disposizioni in materia di compartecipazioni, esso contiene, tra le altre cose, anche una disciplina particolareggiata delle modalità di concorso dei tre enti al conseguimento obiettivi di finanza pubblica⁹.

Un terzo fattore di differenziazione attiene specificatamente alle fonti per la revisione degli ordinamenti finanziari. Se per tutti gli enti speciali è previsto che la regolamentazione della materia finanziaria sia, oltre che pattizia, decostituzionalizzata¹⁰, la sua concreta revisione è affidata – almeno sulla carta – a fonti diverse. Gli Statuti sardo, friulano e trentino-altoatesino pre-

⁸ In particolare, lo Statuto delle Sardegna dedica il titolo III (artt. 7-14) alla materia finanziaria (insieme a demanio e patrimonio) e, all'art. 8, definisce le fonti di entrata della regione, la cui parte più rilevante è costituita dalle compartecipazioni ai tributi dello Stato; lo Statuto della Regione Friuli-Venezia Giulia prevede norme sull'ordinamento finanziario al titolo IV (finanze-demanio e patrimonio della regione, artt. 48-57) e definisce all'art. 49 le quote di compartecipazione della Regione FVG.

⁹ Per un approfondimento, v. capitoli 4 e 5 del presente volume.

¹⁰ Il che implica che essa possa essere modificata con procedure diverse e meno aggravate rispetto a quelle previste per la revisione costituzionale.

vedono che la fonte deputata alla revisione dell'ordinamento finanziario sia una legge ordinaria, adottata a seguito di accordo tra Stato e autonomie speciali¹¹. Lo Statuto valdostano, come visto, attribuisce alla medesima fonte il compito di istituire l'ordinamento finanziario, di talché ci si potrebbe attendere che mediante la stessa fonte sia possibile modificarlo. Al contrario, dopo l'introduzione dell'art. 48-*bis* St. VdA – che disciplina il procedimento di approvazione delle norme di attuazione – il d.lgs. n. 320 del 1994 ha attribuito lo status di norma di attuazione a tutte le leggi concordate adottate in questa materia¹². Nel caso della Sicilia, in assenza di riferimenti statutari, si è proceduto a definire e modificare l'ordinamento finanziario mediante norme di attuazione (o norme parificate a norme di attuazione) e leggi concordate con lo Stato¹³.

Per avere una panoramica complessiva in materia di fonti degli ordinamenti finanziari, è necessario muoversi oltre al dato statutario. Invero, va rilevato che la fonte designata dagli statuti per la revisione degli assetti finanziari non è l'unico strumento utilizzato a questo fine dalle autonomie speciali. Gli ordinamenti che attribuiscono alla legge concordata questa funzione hanno infatti diverse volte e con diversa ampiezza utilizzato anche le norme di attuazione per diversi fini¹⁴, con ciò facendo talvolta emergere questioni giuridiche problematiche. Ad esempio, il Friuli-Venezia Giulia ha recentemente adottato una norma di attuazione (D.lgs. n. 154/2019) che ha introdotto una disciplina della regolamentazione concordata dei rapporti finanziari tra Stato e regione che attribuisce una posizione molto rilevante alla

¹¹ Così sanciscono gli artt. 54, c. 5, St. Sardegna, 63, c. 5 St. FVG e 104, c. 1 St. TAA; sebbene le disposizioni stabiliscano che gli enti debbano essere “sentiti”, è da ritenersi orientamento consolidato, anche a seguito di rilevanti sentenze della Corte costituzionale, che sia necessario raggiungere un accordo con le autonomie speciali per ritenere legittima la disciplina.

¹² V. art. 1, D.lgs. n. 320/1994, che sancisce che “[...] l'ordinamento finanziario della regione stabilito, ai sensi dell'art. 50, comma 3, dello statuto speciale, con la legge 26 novembre 1981, n. 690, e con l'art. 8, comma 4, della legge 23 dicembre 1992, n. 498, possono essere modificati solo con il procedimento di cui all'art. 48-*bis* del medesimo statuto speciale”. Sul tema, v. Curto F. (2020), *L'autonomia finanziaria*, in Costanzo P., Louvin R. e Trucco L., a cura di, *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Valle d'Aosta/Vallée d'Aoste*, Giappichelli, Torino, 287-307.

¹³ V. *infra*.

¹⁴ Come rilevato da Parolari S. e Valdesalici A. (2021), “La funzione legislativa tra federalismo esecutivo e specialità finanziaria”, *DPCE Online*, 2021/fasc. speciale: 1409-1429, 1414, in diversi casi le norme di attuazione sono utilizzate per dare attuazione alle parti degli accordi finanziari tra Stato e autonomie speciali che determinano i trasferimenti di competenza in favore di queste ultime; tuttavia, l'utilizzo di questa fonte non è stato limitato a questa funzione; per esempio, si veda il caso delle Province autonome di Trento e Bolzano descritto *infra* al capitolo 3.

normativa di attuazione¹⁵, e che evidentemente pone qualche interrogativo, se confrontato con quanto previsto dall'art. 63, c. 5, St., secondo cui «Le disposizioni contenute nel titolo IV possono essere modificate con leggi ordinarie, su proposta di ciascun membro delle Camere, del Governo e della regione e, in ogni caso, sentita la regione». Specularmente, ordinamenti come quello valdostano che attribuiscono alle norme di attuazione il ruolo di fonte centrale per la regolazione dei rapporti finanziari con lo Stato, fanno anche utilizzo dello strumento della legge concordata, soprattutto in materia di contributo al risanamento della finanza pubblica¹⁶.

Tale situazione concorre a rendere particolarmente complesso lo studio della materia in analisi. In effetti, in entrambi i casi non pare chiaro quale sia il criterio alla base della scelta di regolare un determinato ambito dell'ordinamento finanziario con una fonte piuttosto che con un'altra. Inoltre, la combinazione di questi due strumenti a volte comporta distorsioni nella gerarchia delle fonti e non irrilevanti problemi di intellegibilità delle norme in materia finanziaria. Un esempio paradigmatico è dato dalla L. n. 190 del 2014, che modifica lo Statuto del Trentino-Alto Adige secondo la procedura prevista dall'art. 104 St., introducendo una disposizione (art. 75-bis, c. 3-bis, ultimo periodo) che abroga espressamente alcuni articoli del d.lgs. n. 268 del 1992, recante norme di attuazione in ambito finanziario. È stata pertanto utilizzata una legge ordinaria rinforzata – il cui contenuto modifica testualmente lo statuto speciale – per abrogare una norma di attuazione, seguendo pertanto un procedimento diverso da quello previsto dallo statuto per questa peculiare fonte.

Il tasso di complessità aumenta se si muove l'attenzione oltre la lettera delle disposizioni formali in materia finanziaria. Invero, la regolamentazione dei sistemi finanziari degli ordinamenti speciali mostra un ulteriore elemento comune, o quantomeno alquanto generalizzato, dai profili problematici. Invero, la centralità dell'accordo (politico) bilaterale nella definizione dei rapporti finanziari talvolta produce effetti che possono essere definiti patologici, o distorsivi, in quanto la forza dell'accordo pare in alcuni casi prevalere anche su esigenze di rispetto delle norme procedurali, di intellegibilità delle disposizioni finanziarie e, in definitiva, di certezza del diritto. Ciò avviene

¹⁵ Art. 2, D.lgs. n. 154/2019 (rubricato “metodo dell'accordo”): “1. Lo Stato e la Regione, con il metodo dell'accordo, regolano i rapporti finanziari tra lo Stato e il sistema integrato e disciplinano l'applicazione al medesimo sistema delle norme statali in materia di contenimento della spesa. 2. Nel rispetto del principio di leale collaborazione, le trattative dirette alla conclusione dell'accordo si svolgono in un tempo adeguato ad un confronto effettivo, mediante scambio di proposte e controproposte motivate e orientate al superiore interesse pubblico. [...] 4. Le disposizioni contenute negli accordi conclusi ai sensi del comma 1 sono recepite in apposite norme di attuazione statutaria”.

¹⁶ Da ultimo, v. art. 1, comma 559, L. n. 234/2021.

laddove gli accordi, o parti di essi, non vengano recepiti in fonti formali¹⁷, o quando essi vengano ufficialmente stipulati solo in seguito all'adozione dell'atto (presumibilmente in via informale) concordato¹⁸, o ancora nei casi in cui tali accordi siano recepiti mediante legge concordata come previsto dagli statuti ma non modifichino testualmente le disposizioni statutarie¹⁹.

In sintesi, anche in ambito finanziario la specialità si caratterizza per essere una categoria differenziata (rispetto al regime regionale ordinario) e multiforme, ma allo stesso tempo ben riconoscibile nei suoi principi (e nelle connesse problematiche) comuni.

2.2. La struttura degli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali

Guardando alla macrostruttura dei diversi ordinamenti emerge un modello di finanziamento in cui le compartecipazioni ai tributi erariali assumono un peso predominante²⁰. Ogni ente speciale si vede infatti attribuita una quota parte del gettito di determinati tributi erariali, in una percentuale fissata direttamente nello statuto o, in alcuni casi, in norme di attuazione. I dati dei relativi bilanci registrano infatti al 2019 un'incidenza media di questa voce di entrata, al netto della Sicilia, pari al 74%. Invero ciò vale anche per la Sicilia, perché nei fatti le compartecipazioni costituiscono la fonte di finanziamento prevalente; tuttavia il peso di questa fonte di entrata nel relativo bilancio appare di molto inferiore, anche a causa della consistenza dei trasferimenti statali in favore della regione medesima.

Un altro elemento in comune è costituito dal peso marginale dei trasferimenti erariali, che raggiungono un'incidenza media pari appena al 6%

¹⁷ Sul tema: Parolari S. e Valdesalici A. (2021), *La funzione legislativa*, cit., 1414.

¹⁸ Ad esempio, la L. n. 205/2017 ha introdotto, tra le altre cose, una modifica dell'art. 49 St. FVG in materia di compartecipazioni ai tributi dello Stato senza fare riferimento ad alcun accordo con la regione medesima; accordo che è stato stipulato (almeno formalmente) solo successivamente, in data 30 gennaio 2018.

¹⁹ La maggior parte delle norme relative al concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica viene approvata con questa procedura ma non viene inserita all'interno degli statuti; un'eccezione è costituita dallo Statuto del TAA; su questo, v. capitoli 3, 4 e 5 del presente volume.

²⁰ Lo Statuto siciliano (art. 36) caratterizza l'ordinamento finanziario come un ordinamento separato da quello statale, contemplando in via potenziale un sistema *sui generis* rispetto al panorama regionale, finanziato per lo più tramite il ricorso a tributi propri della Regione. Ciò malgrado, in fase di attuazione la scelta è ricaduta su un sistema di finanziamento di tipo derivato, fondato in maniera preponderante su compartecipazioni al gettito di tributi erariali (cfr. D.P.R. n. 1074/1965, come modificato da ultimo *ex D.lgs. n. 251/2016*). In tal senso: Corte cost., sent. n. 111/1999; in senso conforme: Corte cost., sentt. n. 138/1999 e n. 306/2004.

(2019), Sicilia esclusa²¹. Questa caratteristica è il risultato delle modifiche intervenute nell'ultimo decennio per garantire il coordinamento della finanza speciale con quella statale ed è altresì rappresentativo della tendenza in atto verso la fiscalizzazione delle entrate regionali, avviata per le regioni ordinarie con la riforma costituzionale del 2001 e confermata dalla legge 42/2009 (ad oggi ancora in parte inattuata)²². A conferma di tale tendenza si possono confrontare i dati dei relativi bilanci. Per esempio, nel periodo ricompreso tra il 2009 e il 2019, il peso di questa posta di entrata è passato per il Friuli-Venezia Giulia dal 9 al 3% e per la Valle d'Aosta dal 4 al 3,5%, ed è destinato a diminuire progressivamente con il passare degli anni²³.

Nel complesso quindi la specialità finanziaria è riconducibile ad un modello di finanziamento che, da un lato, assume natura derivata – trattandosi di tributi statali quanto alla fonte – e, dall'altro, si basa su entrate di origine tributaria riferibili al territorio di ciascun ente – assicurando in questo modo un legame con la capacità fiscale e quindi con l'andamento dell'economia locale.

I vantaggi si registrano per entrambi gli attori del processo. Lo Stato ha ridotto i trasferimenti, realizzando un risparmio per l'erario. D'altro canto, gli enti speciali possono contare su un sistema di finanziamento più stabile nel tempo e su una maggiore certezza delle risorse a disposizione, rendendo così possibile una programmazione delle politiche sul medio periodo; ciò anche considerato che l'ammontare dei trasferimenti veniva negoziato con lo Stato su base annuale.

Altro tratto che accomuna gli enti speciali – invero tutte le regioni italiane – è il ruolo residuale dei tributi propri, autonomi e derivati. Per le regioni speciali in media tale valore rappresenta il 10% delle entrate complessive, al netto della Sicilia. Peraltro, all'interno di questa categoria di entrata, un peso preponderante è rivestito dai tributi propri derivati, ovvero quei tributi isti-

²¹ In cui l'incidenza della voce “trasferimenti” nel 2019 è pari al 22%.

²² La ‘fiscalizzazione’ delle entrate regionali è uno degli obiettivi della L. n. 42/2009, disposizione attuata con riferimento al sistema di finanziamento delle regioni ordinarie ex D.lgs. n. 68/2011. Nonostante le disposizioni ex L. n. 42/2009 non trovino applicazione nelle autonomie speciali (con l'eccezione degli artt. 15, 22, 27), questo criterio ha finito per ispirare le riforme degli ordinamenti speciali intervenute in epoca successiva alla sua entrata in vigore, in virtù della previsione di cui all'art. 27 della legge medesima.

²³ Tale progressiva diminuzione deriva dalla contabilizzazione nel bilancio delle somme che lo Stato sta ancora pagando e che sono riconducibili a debiti maturati dallo Stato a favore della regione. Queste sono infatti destinate ad esaurirsi nel tempo. Lo stesso vale anche per altri enti speciali, con l'eccezione della Sicilia; va comunque notato che in alcuni anni l'andamento riscontra anche tendenze opposte, soprattutto per quanto riguarda le regioni insulari: per esempio, la Sardegna ha visto aumentare la quota di trasferimenti dal 3% all'8% dal 2016 al 2019; in ogni caso, a parte il caso della Sicilia, la percentuale dei trasferimenti rimane esigua.

tuiti e regolati (in buona parte) dallo Stato, rispetto ai quali spetta agli enti speciali l'intero gettito e un certo potere legislativo, ancorché limitato all'introduzione di benefici fiscali o alla variazione dell'aliquota, entro i limiti massimi fissati dalla legge dello Stato.

3. Una comparazione tra gli ordinamenti finanziari delle autonomie speciali

Pur collocandosi all'interno di una cornice comune, gli ordinamenti finanziari degli enti speciali sono caratterizzati da differenze marcate e ciò almeno per due ragioni. Da un lato, il fatto che l'assetto vigente è il risultato di negoziazioni bilaterali tra il singolo ente e lo Stato, attraverso le quali si traccia sia il quadro normativo (statuto), sia il grado di effettiva implementazione (norme di attuazione) e quindi il suo funzionamento in concreto²⁴. Dall'altro, per la natura strumentale della dimensione finanziaria rispetto alla dimensione politica dell'autonomia. Detto altrimenti, poiché le autonomie speciali hanno un grado di autonomia politica differenziato le une dalle altre – in virtù sia del diverso assetto competenziale fissato dallo statuto, sia del diverso grado di implementazione del quadro statutario – tale differenziazione non può non riverberarsi sul sistema di finanziamento che della prima costituisce un elemento essenziale e condizionante. Nei paragrafi seguenti verranno quindi analizzati da una prospettiva comparata gli istituti che maggiormente contribuiscono ad accentuare tale pluralità ordinamentale. Un approccio investigativo di questo tipo è funzionale a far risaltare la differenziazione esistente sia tra i rispettivi ordinamenti finanziari, sia tra gli assetti competenziali che alla prima si legano in forma sostanziale. D'altro canto, l'estensione dell'autonomia di spesa di un ente è data dal combinato disposto delle competenze legislative ed amministrative ad esso conferite e da esso effettivamente esercitate.

3.1. Le declinazioni del modello di finanza compartecipata

Pur confermandone il ruolo di pilastro portante dei diversi sistemi di finanziamento, le compartecipazioni al gettito di tributi erariali costituiscono al tempo stesso uno degli elementi che maggiormente contribuiscono a dif-

²⁴ Per un'analisi dettagliata dei sistemi finanziari degli enti speciali: numero monografico "Regioni a statuto speciale e federalismo fiscale" (2012), *Le istituzioni del federalismo*, 1.

ferenziare gli ordinamenti in esame. A riprova si può osservare come questa voce assuma nei rispettivi bilanci un peso variabile tra il 71% di Bolzano e il 77% della Provincia di Trento (2019)²⁵. La ragione della variazione si può ricondurre alla combinazione di fattori di natura sia economica sia giuridica. Da un lato, l'origine tributaria di tali entrate, nonché le modalità di riparto del gettito espressione del principio di territorialità, fanno dipendere la dotazione finanziaria dall'andamento dell'economica locale, di cui la capacità fiscale costituisce espressione. Dall'altro, sul peso delle devoluzioni incidono anche fattori di natura giuridica. Le previsioni normative di cui agli statuti e alle norme di attuazione contengono infatti l'elencazione del paniere di tributi devoluti, la quota di gettito ceduta ed infine i criteri di riparto del gettito. Da una comparazione degli ordinamenti finanziari speciali rispetto ai tre parametri indicati si possono osservare differenze anche molto profonde.

Quanto al primo elemento le variazioni tra un ente e l'altro erano particolarmente significative in passato ma con il tempo si sono ridotte, almeno per quanto concerne le previsioni normative. Un tempo, infatti, si riscontravano differenze sia quanto alla lunghezza dell'elenco dei tributi erariali compartecipati, sia quanto alla rilevanza dei tributi compartecipati rispetto al sistema tributario complessivo. Si pensi ad esempio al fatto che non a tutte era riconosciuta una compartecipazione all'Irpef. Attualmente si segnala tuttavia la presenza per tutti gli enti speciali di una clausola generale, che riconosce una compartecipazione al gettito non solo delle entrate specificatamente elencate, ma anche di tutte le altre entrate tributarie erariali, comunque denominate, percepite sul territorio, ancorché con eccezioni variabili tra un caso e l'altro, anche di portata rilevante quanto al gettito²⁶.

Le differenze sono più marcate per quanto concerne le quote di gettito di spettanza del singolo ente. Queste spaziano infatti a seconda del tributo e, soprattutto, dell'ente, passando dai 3/10 su alcune accise ai 9/10 dell'imposta sull'energia elettrica nel caso del Friuli-Venezia Giulia (art. 49 St.), o ancora, dai 5 ai 9/10 per la Sardegna (art. 8 St.)²⁷, attestandosi sui 9/10 per tutti i

²⁵ Ancora al netto della Sicilia.

²⁶ La previsione è contenuta nello Statuto del Trentino-Alto Adige, del Friuli-Venezia Giulia e della Sardegna (rispettivamente, art. 75, lett. g., art. 49, art. 8, c. 2); si rinvia invece in una norma di attuazione nel caso della Valle d'Aosta e della Sicilia. Per la Valle d'Aosta l'art. 4, D.lgs. n. 12/2011, dà attuazione a quanto concordato con lo Stato in materia finanziaria in data 11 novembre 2010, integrando sul punto l'art. 4 della L. n. 690/1981, recante revisione dell'ordinamento finanziario regionale. Per la Sicilia l'art. 4, D.lgs. n. 251/2016 interviene a modifica ed integrazione di norma di attuazione, il D.P.R. n. 1074/1965.

²⁷ Ad esempio, ex art. 8 St., c. 1, spettano alla Sardegna i 7/10 del gettito delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche riscosse nel territorio della

tributi nel caso delle Province autonome di Trento e Bolzano, con l'eccezione dell'Iva di cui spettano gli 8/10 (art. 75 St.). Nel caso della Valle d'Aosta la devoluzione è pari ai 9/10, nonché – dal 2011 – per l'intero per diversi e rilevanti tributi, quali l'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle società²⁸.

Peraltro, se il dato in questione viene rapportato al numero di norme di attuazione adottate per il trasferimento al singolo ente di funzioni amministrative, nonché legislative, e dei relativi oneri finanziari, emerge il legame di fatto esistente tra competenze esercitate ed entrate compartecipate. In virtù di questa equazione, maggiori saranno le competenze effettivamente esercitate, maggiori saranno le spese da sostenere e quindi maggiori saranno le quote di gettito di spettanza dell'ente sub-statale²⁹. A conferma di tale impostazione si può richiamare il caso della Regione Sicilia la quale – a prescindere dalle previsioni dello statuto che le riconoscerebbe l'intero gettito per buona parte dei tributi – si vede di fatto riconosciuti i 7/10 dell'Irpef e il 3,64% dell'Iva (esclusa l'Iva all'importazione). Un altro esempio è costituito dal Friuli-Venezia Giulia che, con il passaggio della spesa sanitaria a carico del bilancio regionale a partire dall'esercizio finanziario 1997, ha rinegoziato con lo Stato le quote delle compartecipazioni, con conseguente modifica dell'art. 49 St.³⁰.

La necessità di assicurare una corrispondenza tra funzioni e risorse è sancita anche dalla Consulta in diverse pronunce, tra queste la sentenza n. 6/2019, in cui la Corte richiamando un proprio precedente (sent. n. 118/2012) sottolinea il principio di necessaria proporzione tra risorse e funzioni, nonché la sua natura strumentale al principio inderogabile dell'equilibrio di bilancio.

Sulla resa dell'istituto delle compartecipazioni incide infine il terzo dei fattori sopra richiamati, ovvero i criteri applicati per il calcolo del gettito riferibile al territorio. Tale elemento è stato uno aspetto particolarmente controverso per tutti gli enti, alimentando negli anni una forte conflittualità con lo Stato, ancorché in misura variabile tra un caso e l'altro. Ciò si è verificato nonostante la previsione di un criterio correttivo, che – nel calcolare il gettito generato da un tributo – stabilisce che «sono comprese anche quelle (entrate) che, sebbene

Regione (lett. a.), ed i 9/10 del gettito dell'Iva generata sul territorio regionale sulla base dei consumi regionali delle famiglie rilevati annualmente dall'ISTAT (lett. f.).

²⁸ Ex art. 2, D.lgs. n. 12/2011.

²⁹ In tal senso: Cerea G. (2010), *La finanza delle autonomie speciali: le previsioni originarie, la realtà e le prospettive del «federalismo»*, in Woelk J., a cura di, *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà*, Eurac Research, Bolzano, 69-94, 79-83.

³⁰ L'accordo per la revisione dell'art. 49 St. è stato recepito nella L. n. 662/1996, cc. 144-146 e, tra le varie modifiche, ha aumentato la compartecipazione da 4 a 6/10 per l'imposta sul reddito, mentre sul valore aggiunto è stata elevata a 9,10/10 (con L. n. 296/2006).

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»³¹. D'altro canto, la Consulta ha accolto un'interpretazione restrittiva del criterio, ammettendo la deroga solo nel caso in cui le entrate affluiscono ad uffici finanziari situati fuori dal territorio regionale/provinciale per esigenze contingenti, di natura meramente «amministrativa» ed interne all'amministrazione finanziaria, restando così esclusa la possibilità di far valere ragioni inerenti all'architettura del tributo³².

A tal proposito può essere interessante evidenziare come il problema si sia riscontrato in tutte le autonomie speciali, pur con dimensioni (e soluzioni concordate) differenti. Non è un caso, dunque, che i rispettivi ordinamenti finanziari hanno subito negli anni diverse modifiche relative proprio alla precisazione dei criteri con cui declinare il principio di territorialità. Rappresentativo è il caso noto come 'vertenza entrate', ovvero il conflitto tra lo Stato e la Sardegna che trae origine sul punto³³. La Regione si considera 'bistrattata', poiché entrate ad essa formalmente spettanti ai sensi dello statuto, sono invece trattate dallo Stato. Per porre fine alla contesa nel 2016 è stata adottata la norma di attuazione dell'art. 8 dello statuto³⁴. Oltre alla riproposizione del criterio generale del luogo di riscossione corretto, di cui sopra, la norma contiene la specificazione dei criteri da applicare al singolo tributo nel calcolo del gettito riferibile al territorio. Cionondimeno, la diatriba è lungi dal potersi considerare conclusa, come dimostra una decisione relativamente recente della Corte costituzionale (sent. n. 6/2019), in cui si dichiara l'incostituzionalità di una legge dello Stato, che sottraendo alla regione una quota cospicua di risorse risulta "incongruente con il fisiologico finanziamento delle funzioni regionali".

Una situazione di conflitto si è registrata anche tra lo Stato e la Sicilia, nonostante lo statuto (art. 37), a parziale deroga rispetto alla regola del luogo di riscossione, riconosca alla regione il gettito derivante dai redditi delle imprese che hanno stabilimenti ed impianti in Sicilia, ma la sede centrale fuori. La norma è rimasta a lungo disattesa, alimentando numerosi conflitti. La stessa norma di attuazione del 2005 ne ha sostanzialmente rinviato l'attuazione, poi-

³¹ Questa la formulazione del comma 2, art. 8, St. Sardegna, così come modificato, prima, dall'art. 1, L. n. 122/1983, e, successivamente, dal c. 834, dell'art. 1, L. n. 296/2006.

³² Corte cost., sent. n. 116/2010. Conformi, sentt. n. 81/1973, n. 111/1999; *contra*, sent. n. 306/2004.

³³ Così, Pala C. (2013), *La Sardegna tra indipendentismo e autonomia finanziaria*, in De Muro G., Mola F., e Ruggiu I., a cura di, *Identità e autonomia in Sardegna e Scozia*, Maggioli, Rimini, 156-180.

³⁴ Si tratta del D.lgs. n. 114/2016.

ché fa ricorso a una formulazione vaga e ambigua³⁵. D'altronde, lo Stato viene operando un'implicita compensazione per le spese sostenute sul territorio nell'esercizio di funzioni che – ai sensi dello statuto – spetterebbero invece alla regione³⁶.

Nel 2016 è poi intervenuto un accordo tra Stato e Regione Sicilia³⁷, con cui in cambio del riconoscimento di maggiori entrate – relative a imposte quali Irpef e Iva – la regione si impegna a ridurre le spese correnti. Lo stesso anno è stata altresì approvata la norma che fissa le modalità di calcolo della quota Irpef spettante alla regione³⁸. A decorrere dal 2018 sono dunque attribuiti alla Sicilia i 7/10 dell'Irpef, afferente all'ambito regionale compresa quella affluita, in attuazione di disposizioni legislative o amministrative, ad uffici situati fuori del territorio regionale. La norma prosegue poi specificando una serie di criteri "convenzionali" per stabilire la quota di spettanza regionale, i quali nel complesso integrano il criterio legato al luogo di riscossione con una serie di criteri atti a valutare il "maturato" regionale.

Nel caso del Friuli-Venezia Giulia il contenzioso ha riguardato invece la compartecipazione sulle ritenute Irpef sui redditi da pensione e ha trovato soluzione nel 2010, quando la regione ha ottenuto il riconoscimento di una quota pari ai 6/10 del gettito³⁹. Anche nelle Province autonome di Trento e Bolzano si sono registrati ritardi e controversie nella definizione del gettito dei tributi compartecipati afferenti all'ambito provinciale, ma riscossi fuori. L'adozione, nella seconda metà degli anni Novanta, di due norme di attuazione non ha risolto la contesa⁴⁰, tanto che – prima con l'accordo di Milano e, poi, con il patto di garanzia – sono state concordate diverse modifiche statutarie destinate a rafforzare il legame con la "reale" capacità fiscale del territorio⁴¹ (cfr. *amplius* capitolo 8).

Nel complesso si segna il passo verso il superamento di un'applicazione stringente del principio di riscossione, che lega la compartecipazione al gettito amministrativamente riscosso in un determinato territorio, a favore della regola dell'origine del gettito, ovvero della valorizzazione del luogo in cui

³⁵ Il D.L. n. 35/2013 ha introdotto un regime transitorio per l'attuazione della disposizione *de qua*. Per un approfondimento: Di Gregorio S. (2014), *L'autonomia finanziaria della Regione siciliana: il contenzioso con lo Stato ed il ruolo della Corte costituzionale nell'attuazione della disciplina statutaria*, Jovene, Napoli, 21-37.

³⁶ Cfr. Cerea G. (2010), *La finanza delle autonomie speciali*, cit., 82.

³⁷ Si tratta della L. n. 232/2016 (legge di bilancio dello Stato per il 2017), art. 1, cc. 509-516.

³⁸ Cfr. D.lgs. n. 251/2016.

³⁹ Cfr. art. 1, c. 151, L. n. 220/2010.

⁴⁰ Si tratta, rispettivamente, del D.lgs. n. 268/1992 e del D.lgs. n. 432/1996.

⁴¹ Sul punto: Parolari S. e Valdesalici A. (2012), "La Provincia Autonoma di Trento: verso il consolidamento dell'autonomia finanziaria?", *Le Istituzioni del Federalismo*, 1: 101-142.

viene a maturazione la fattispecie tributaria; ciò in modo da riflettere l'effettiva capacità fiscale del territorio. In questa direzione va interpretata la precisazione a livello statutario (o di norma di attuazione) di criteri specifici riferiti a figure tributarie ben determinate, declinati in base all'architettura del singolo tributo e della sua base imponibile.

Nei fatti, tuttavia, la soluzione cui sono pervenuti gli enti speciali è differente tra un caso e l'altro; cionondimeno, la soluzione raggiunta dalle Province autonome di Trento e Bolzano già nel 2010 ha per certi aspetti influenzato l'esito cui sono pervenuti gli altri enti speciali. Peraltro, se la comparazione con le altre realtà fa risaltare la tendenza comune all'introduzione di criteri "correttivi" del riparto informati al principio di territorialità, tra questi il caso degli enti alpini è di maggiore rilievo. La Valle d'Aosta, ad esempio, ripropone pedissequamente la clausola residuale prevista dallo Statuto del Trentino-Alto Adige⁴², disponendone tuttavia l'applicazione ad una figura specifica, le imposte sugli intrattenimenti⁴³. Peraltro, nella norma di attuazione del 2011 la Valle d'Aosta ha ripreso anche altri criteri già applicati dalle Province autonome di Trento e Bolzano, quali quelli relativi all'Iva, o alle accise sui prodotti petroliferi e sugli altri prodotti energetici⁴⁴. In Friuli-Venezia Giulia il progressivo superamento del criterio del riscosso a favore di quello del maturato è stato avviato con un'intesa raggiunta in tempi più recenti (30 gennaio 2018), che ha portato all'adozione di una norma di attuazione (D.lgs. n. 45/2018). In essa si concorda, tra il resto, la valorizzazione del luogo di produzione della ricchezza, prevedendo vengano introitate anche le quote di gettito relative ad aziende che producono all'interno dei confini regionali, ma pagano le imposte al di fuori.

3.2. *Il ruolo dei trasferimenti erariali*

Benché, come anticipato al paragrafo 2, i trasferimenti erariali registrino un andamento decrescente per tutti gli enti speciali (Sicilia esclusa)⁴⁵, anche

⁴² Così, art. 4, comma 6, D.lgs. n. 12/2011.

⁴³ Già prima c'erano stati degli aggiustamenti su tali aspetti. Si pensi alla modifica (2001) delle modalità di calcolo del gettito di spettanza regionale dell'imposta di fabbricazione della birra. Prima il parametro era costituito dal luogo di fabbricazione, successivamente è stato legato alla sede legale dell'azienda. La modifica si è risolta a vantaggio della Regione, visto che la Heineken Italia ha la propria sede legale lì.

⁴⁴ Sempre, art. 4, D.lgs. n. 12/2011.

⁴⁵ Secondo Cerea G. (2014), "La legge delega sul federalismo fiscale e la sua coerente applicazione alle autonomie speciali", *Le Regioni*, 1-2: 71-120, 84 ss., tra i trasferimenti si rinven-

rispetto a questa voce di entrata si riscontrano discrepanze tra i singoli ordinamenti, sia sul piano economico-finanziario, del peso che questa voce assume nel rispettivo bilancio, sia sul piano giuridico, delle forme di trasferimenti previste.

Il divario esistente è riconducibile a diversi fattori.

Vale la pena considerare che nel panorama della specialità sono ricomprese regioni economicamente più forti e regioni economicamente più deboli, destinarie per tali ragioni di forme di ‘perequazione’⁴⁶. In ogni caso, la partecipazione delle autonomie speciali ai meccanismi di perequazione delle risorse costituisce un’eccezione (è il caso, ad esempio, della Sicilia che partecipa al Fondo Sanitario Nazionale), mentre in linea di massima i trasferimenti perequativi sono legati a deficit infrastrutturali. Un esempio è rappresentato dal piano di rinascita previsto per la Sardegna (art. 8 e 13 St.), le cui risorse si sono tuttavia esaurite nel 2017⁴⁷, nonché dal fondo di solidarietà per la Sicilia. Lo Statuto siciliano prevede all’articolo 38 un trasferimento annuale dallo Stato alla regione, a titolo di solidarietà nazionale. Tuttavia tali risorse sarebbero formalmente soggette a vincolo di destinazione ed andrebbero utilizzate per l’esecuzione di lavori pubblici, ovvero per spese in conto capitale. Negli anni, e in particolare dagli anni Ottanta, le entrate a valere sul fondo hanno registrato una progressiva contrazione fino al blocco di tali trasferimenti negli anni Novanta e il successivo ripristino dal 2000⁴⁸.

Diversamente, gli statuti delle regioni alpine non contemplano alcuna forma di solidarietà, nemmeno di tipo infrastrutturale, bensì solamente la possibilità – comune a tutte le regioni – di beneficiare di contributi speciali, ovvero entrate aggiuntive che possono essere destinate unicamente a scopi determinati che non rientrino nelle normali funzioni dell’ente. In tal senso dispongono ancora lo Statuto valdostano (art. 12, c. 3) e quello friulano (art. 50). Nel caso invece delle Province autonome di Trento e Bolzano, lo statuto non contempla più alcun riferimento né ai contributi speciali, né ad altre

gono tre sottocategorie: quelli per una determinata regione, quelli comuni alle regioni ordinarie, quelli a copertura delle spese per le funzioni delegate (e non trasferite).

⁴⁶ Da intendersi in senso lato poiché le regioni speciali – ex L. n. 42/2009 – sono escluse dal fondo di perequazione *ivi* previsto (così come in generale la legge in questione non si applica ad esse, con l’eccezione degli artt. 15, 22, 27). Cionondimeno alcune partecipano ai fondi a finalità perequativa ancora esistenti (quali il fondo sanitario nazionale), vista la non-attuazione del sistema ex L. n. 42/2009.

⁴⁷ Il programma di finanziamento avrebbe dovuto chiudersi nel 1999, ma il saldo finale è intervenuto 18 anni dopo: la Regione Sardegna non aveva ancora presentato il rendiconto e residuavano 90 milioni di euro (circa il 10%).

⁴⁸ Sull’andamento dei trasferimenti a valere sul fondo: Profeti S. (2012), “La Sicilia. Alla prova del federalismo fiscale”, *Le istituzioni del federalismo*, 1: 179-213, 191.

forme di solidarietà da attivarsi in favore delle due province in caso di congiuntura economica negativa, in questo rappresentando un *unicum* rispetto al panorama regionale italiano.

3.3. *Il grado di autonomia di spesa*

Un altro elemento di profonda asimmetria tra gli ordinamenti finanziari in esame concerne l'estensione dell'autonomia di spesa, su cui influiscono una pluralità di fattori di natura sia metagiuridica che giuridica. Tipicamente sull'autonomia di spesa di un ente incidono elementi di tipo economico, demografico, geomorfologico, sociale⁴⁹. Cionondimeno, il margine di autonomia degli enti dotati di autonomia politica è il risultato delle competenze materiali conferite e soprattutto esercitate, attraverso la funzione legislativa e, in particolar modo, amministrativa. Detto altrimenti, l'autonomia di spesa non trova una disciplina esplicita negli statuti, potendosi desumere in via meramente implicita dal grado di autonomia politica riconosciuto ed effettivamente esercitato dagli enti in esame.

Già da una prima disamina del quadro statutario, emergono evidenti discrepanze tra i singoli ordinamenti, potendosi ravvisare sia assetti competenziali caratterizzati da una forte decentralizzazione (quali quelli di Trentino-Alto Adige, Sicilia e Valle d'Aosta), sia sistemi con un grado decisamente inferiore di decentramento, più assimilabile a quello delle regioni ordinarie (è il caso di Sardegna e Friuli-Venezia Giulia).

Muovendo poi dalle previsioni formali alla realtà istituzionale, la situazione diviene ancora più complessa, poiché l'elencazione statutaria delle competenze delimita solo il quadro potenziale, che non sempre trova corrispondenza nei fatti. Al di là del ruolo svolto dalla Corte costituzionale nel condizionare il margine di azione concreto dei diversi enti, viene in rilievo il fatto che le previsioni statutarie non sono da sole sufficienti né a determinare la latitudine del trasferimento, né ad attivare l'effettivo esercizio delle competenze, entrambi elementi da cui dipende il grado effettivo di autonomia di spesa. Questa situazione è infatti il risultato dell'intreccio tra due fattori: in primo luogo, il fatto che i termini e le condizioni di passaggio delle competenze (soprattutto ma non solo) amministrative devono trovare definizione nelle norme di attuazione; in secondo luogo, la funzione che la Consulta ri-

⁴⁹ Per una valutazione economica dei fattori che incidono sui livelli di spesa delle autonomie speciali: Cerea G. (2014), *Le autonomie speciali italiane e il caso del Trentino-Südtirol*, in Palermo F. e Parolari S., a cura di, *Riforma costituzionale e Regioni. Riflessioni a prima lettura sul nuovo titolo V della Costituzione*, Eurac Research, Bolzano, 73-90.

conosce alle norme di attuazione, quali fonti a «competenza separata e riservata»⁵⁰, che può essere «materialmente determinata non solo in relazione alla definizione delle competenze regionali, ma anche in ordine all'integrazione delle disposizioni dello statuto, purché questa non sia contraria allo Statuto stesso e sia giustificata da un rapporto di strumentalità logica rispetto all'attuazione di disposizioni del medesimo»⁵¹. Tale interpretazione ha infatti reso possibile l'adozione di norme di attuazione *praeter legem*, che hanno integrato lo statuto anche aggiungendo qualche cosa, con il solo limite del rispetto delle disposizioni e delle finalità statutarie⁵².

Declinando questo impianto teorico sul piano concreto della specialità regionale, il criterio per determinare la latitudine dell'autonomia di spesa non potrà pertanto essere il semplice parametro statutario, ma si dovrà procedere ad un'integrazione del medesimo per mezzo delle norme di attuazione che fissano l'estensione dell'esercizio delle competenze: solo così procedendo si potrà ricostruire in modo verosimile il grado di autonomia di spesa del singolo ente. Tra queste ultime poi, vengono in particolar modo in rilievo quelle disposizioni che disciplinano il trasferimento di compiti e competenze di natura amministrativa, nonché in parte legislativa, con oneri a carico della finanza sub-statale. Rappresentativo in tal senso è il Trentino-Alto Adige: i tre enti autonomi che lo compongono hanno adottato il maggior numero di norme di attuazione sia in assoluto sia con specifico riferimento al trasferimento, o delega, di funzioni amministrative, ed in parte anche legislative, con oneri a carico dei bilanci regionale e provinciali⁵³. Al 2022 sono state complessivamente adottate 168 norme di attuazione, di cui 62 relative al trasferimento di competenze (o compiti specifici) con oneri a carico dei bilanci provinciali. Al secondo posto si colloca la Valle d'Aosta, con uno scarto comunque considerevole: 49 norme in totale e 30 con trasferimento di funzioni e oneri. Seguono poi il Friuli-Venezia Giulia che ne ha adottate 44, di cui 25 con oneri, la Sicilia con 44 norme di attuazione di cui 20 con oneri, e la Sardegna con 26 atti in totale, di cui 16 con oneri per la finanza regionale⁵⁴.

⁵⁰ Così, Corte cost., sent. n. 213/1998; nonché: sentt. n. 237/1983, n. 180/1990, n. 137/1998.

⁵¹ Così, Corte cost., sent. n. 260/1990. Conformi: sentt. n. 20/1956, n. 180/1980, n. 237/1983.

⁵² In tal senso, Corte cost., sent. n. 20/1956.

⁵³ Al di là delle competenze previste dallo statuto (ad es. sanità, istruzione ed enti locali), vi sono diverse funzioni il cui titolo legittimante non è lo Statuto ma una norme di attuazione: ad es. le competenze in materia di pensioni di invalidità, motorizzazione civile, catasto, e più recentemente quelle relative a università (D.lgs. n. 142/2011), ammortizzatori sociali (D.lgs. n. 28/2013), o ancora le funzioni amministrative, organizzative e di supporto riguardanti la giustizia, con esclusione di quelle del personale di magistratura, nonché quelle relative al parco nazionale dello Stelvio (D.lgs. n. 16/2017; D.lgs. n. 77/2017; D.lgs. n. 51/2016; D.lgs. n. 14/2016).

⁵⁴ I numeri aggiornano al 2022 i dati di: Cerea G. (2013), *Le autonomie speciali. L'altra ver-*

Anche se il dato riflette la diversa quantificazione degli oneri economici associati, la distanza numerica è tale da restituire un'efficace rappresentazione di sintesi del divario esistente tra i singoli enti in termini di estensione competenziale, il quale non può che avere un impatto rilevante sul grado di autonomia di cui gode ciascun ente su questo fronte. Volendo fare qualche esempio, si può osservare come non tutti gli enti finanzino in via esclusiva la sanità: mentre le regioni alpine ne sostengono interamente i costi dagli anni '90, la Sardegna vi provvede solo dal 2007, ricevendo comunque un'integrazione dal fondo sanitario nazionale. Di un certo rilievo sono anche le competenze in materia di finanza locale e di pensioni d'invalità, a carico delle sole regioni alpine, nonché l'istruzione scolastica sostenuta unicamente dalla Valle d'Aosta e dalle Province autonome di Trento e Bolzano, anche per quanto riguarda le spese del personale, docente e non. Vi sono poi una serie di compiti e competenze che solo in Trentino-Alto Adige sono finanziate dalla dotazione finanziaria provinciale: ad esempio gli ammortizzatori sociali, i conservatori di musica e le università anche statali, l'amministrazione e l'organizzazione della giustizia, nonché la gestione del parco dello Stelvio.

Quale conseguenza dell'evoluzione registrata dai diversi sistemi nel tempo, le responsabilità sul fronte della spesa divergono profondamente tra un ente e l'altro, in termini sia qualitativi che quantitativi. A fronte di autonomie che si accollano il costo di quasi tutte le competenze esercitate sul loro territorio, anche oltre le previsioni statutarie (Trentino-Alto Adige e Valle d'Aosta), troviamo regioni speciali che sotto questo aspetto sono assimilabili alle regioni ordinarie, in parte in forza della stessa assegnazione delle competenze operata a livello statutario (nel caso del Friuli-Venezia Giulia), in parte perché le previsioni statutarie sono rimaste inattuata (Sicilia). Nel caso della Sardegna, poi, l'esito è riconducibile alla combinazione di entrambi i fattori.

3.4. Il concorso al riequilibrio della finanza pubblica: atto primo

Anche per quanto concerne il concorso al riequilibrio della finanza pubblica ed alla solidarietà nazionale, si ravvisano profonde differenze tra gli enti speciali, le quali riguardano sia il *quantum* che il *quomodo* con cui ciascun ente contribuisce. La ragione di tale asimmetria è legata, in parte, alle modalità con cui si è realizzato il coordinamento tra la finanza speciale e quella statale, quale richiesto ex art. 27, L. n. 42/2009, in parte, alla diversa

sione del regionalismo, fra squilibri finanziari e possibile equità, Franco Angeli, Milano-Roma, 26.

incidenza sulla finanza regionale del concorso finanziario previsto dalle manovre statali che si sono susseguite.

L'art. 27 della L. n. 42/2009, al comma 1, richiede che gli enti speciali coordinino il proprio sistema finanziario con la finanza statale, ciò al fine di garantire il concorso «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 [...]» espressione del principio pattizio⁵⁵.

Adottando un punto di vista formale, la definizione del concorso alla solidarietà e al riequilibrio finanziario ha riguardato in un primo momento solo gli enti alpini: in particolare, le Province autonome di Trento e Bolzano che nel 2009 hanno siglato un accordo in tal senso con il Governo centrale (c.d. accordo di Milano)⁵⁶, seguite nel 2010 da Friuli-Venezia Giulia e Valle d'Aosta (*sub tab.* 1).

Tab. 1. – Modifiche agli ordinamenti finanziari post 2009

ENTE	ACCORDI POLITICI	RIFERIMENTI NORMATIVI
T-AA/Südt	accordo del 30 novembre 2009 (c.d. accordo di Milano)	art. 1, commi 106-125, l. 191/2009
VdA/Vda	accordo dell'11 novembre 2010 (c.d. accordo Rollandin-Tremonti)	art. 1, commi 160-164, l. 220/2010
FVG	accordo del 29 ottobre 2010 (c.d. accordo Tondo-Tremonti)	art. 1, commi 151-159, l. 220/2010

Gli enti che sono addivenuti ad una modifica formale del proprio ordinamento finanziario sono riusciti a pervenire a soluzioni – almeno in parte e almeno in un primo momento – espressione del principio pattizio⁵⁷. Al contempo la ridefinizione dei rapporti finanziari ha costituito l'occasione per un consolidamento del grado di autonomia, attraverso un'opera di revisione che ha permesso sia la manutenzione del sistema sia la correzione di alcuni degli elementi più critici e controversi.

⁵⁵ Il necessario rispetto del principio consensualistico trova conferma anche nella successiva giurisprudenza costituzionale: *ex plurimis*, Corte cost., sentt. n. 71/2012, n. 241/2012.

⁵⁶ Per un'analisi del concorso della specialità al riequilibrio della finanza, con particolare riferimento alle Province autonome: Postal G. (2011), "Il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino-Südtirol dalle norme di attuazione statutaria del 1992 all'accordo di Milano", *Le Regioni*, 5: 937-966.

⁵⁷ In tal senso: *ex pluribus*, Corte cost., sentt. n. 71/2012, n. 60/2013.

Da un punto di vista economico-finanziario, gli accordi hanno risposto a logiche redistributive, ovvero si sono tradotti in un risparmio di spesa a vantaggio del bilancio statale per un ammontare variabile tra un ente e l'altro. Mentre da un punto di vista giuridico, le intese, nel realizzare il coordinamento della finanza sub-statale con quella statale, non hanno solamente fissato il contributo della specialità al riequilibrio della finanza pubblica, ma – nella maggior parte dei casi – hanno anche comportato una valorizzazione dell'autonomia.

Per tutti gli enti alpini si registra infatti una riduzione delle risorse complessivamente disponibili, attraverso la cancellazione di rilevanti fonti di entrata per lo più riconducibili alla voce “trasferimenti erariali”⁵⁸. Nella stessa direzione va letta l'assunzione da parte di alcuni degli enti interessati dell'esercizio di funzioni statali, con oneri a carico del proprio bilancio ed un conseguente un risparmio per il bilancio statale.

Per quanto concerne invece il consolidamento dell'autonomia nella sua dimensione finanziaria, vengono in particolare in rilievo quelle modifiche che hanno determinato una valorizzazione delle compartecipazioni ai tributi erariali, con cui si è garantito un legame più forte con la ricchezza prodotta dal territorio⁵⁹. Quanto alla dimensione politica dell'autonomia, la circostanza che l'art. 27 della L. n. 42/2009 preveda, tra le modalità del concorso al riequilibrio finanziario, la possibilità di assumere il finanziamento di funzioni statali, anche delegate, non solo comporta come visto sopra un risparmio per lo Stato, ma al tempo stesso contribuisce ad espandere il margine di autonomia. D'altro canto, il passaggio non riguarda solo il finanziamento di compiti e competenze statali, ma include altresì l'esercizio delle relative funzioni di natura amministrativa e, in alcuni casi, anche legislativa. Emblematico è il caso delle Province autonome di Trento e Bolzano a cui sono state trasferite, o delegate, diverse funzioni attraverso l'adozione delle relative norme di attuazione: ad esempio in materia di Università degli studi di Trento, di cassa integrazione, disoccupazione e mobilità, nonché le funzioni amministrative, organizzative e di supporto riguardanti la giustizia civile, pe-

⁵⁸ Tra le fonti di entrata eliminate: i contributi a valere sulle leggi di settore (per tutti gli enti), la cosiddetta quota variabile (per il TAA), la somma sostituiva all'Iva all'importazione (per la VdA e il TAA). Per il TAA la soppressione è stata integrale dal 2010, mentre per la VdA l'art. 1, D.lgs. n. 12/2011 ne fissa la riduzione progressiva.

⁵⁹ Gli accordi e la disciplina attuativa hanno rivisto, alternativamente o cumulativamente, il paniere di tributi compartecipati, la quota devoluta e/o i criteri di riparto del gettito. Ad esempio, la Valle d'Aosta con norma di attuazione (D.lgs. n. 12/2011) ha modificato la L. n. 690/1981, ridefinendo l'intero impianto delle devoluzioni. Il Friuli-Venezia Giulia ha risolto il contenzioso pendente sulla compartecipazione alle ritenute Irpef sui redditi da pensione. Cfr. *amplius* par. 3.1.

nale e minorile (con esclusione di quelle legate al personale di magistratura), e quelle relative alla gestione del parco nazionale dello Stelvio⁶⁰. Per la Valle d'Aosta il fenomeno ha riscontrato dimensioni più ridotte, ma comunque di rilievo, attraverso il trasferimento dei servizi pubblici di trasporto ferroviario, di interesse regionale e locale⁶¹. Per il momento nulla invece si è ancora concretizzato in tal senso per il Friuli-Venezia Giulia, anche se *medio tempore* è stata adottata la norma di attuazione D.lgs. n. 154/2019, in cui si stabilisce che il contributo del sistema integrato regionale al riequilibrio della finanza pubblica può realizzarsi anche tramite la realizzazione sul territorio regionale di opere pubbliche aventi rilevanza nazionale, concordate con lo Stato e le cui risorse siano iscritte sui pertinenti stati di previsione del bilancio statale, con oneri a proprio carico.

Il progressivo deterioramento del quadro economico-finanziario, insieme ai vincoli sempre più stringenti imposti dall'UE alla finanza pubblica statale⁶², hanno tuttavia messo a dura prova l'autonomia finanziaria, quale garantita dagli statuti e dalle norme di attuazione, andando ad incidere sugli assetti finanziari di tutti gli enti speciali, Sicilia e Sardegna incluse. Anche queste ultime hanno infatti subito modifiche del loro ordinamento finanziario attraverso misure imposte unilateralmente dallo Stato a tutte le autonomie speciali, nel quadro delle manovre finanziarie che si sono susseguite a partire dal 2010. Tra tali misure si possono menzionare il taglio dei trasferimenti, la previsione di accantonamenti, il ricorso a riserve all'erario, i limiti imposti all'autonomia di spesa, nonché il contributo richiesto al patto di stabilità interno⁶³. Nei fatti quest'ultimo si è tradotto in limitazioni all'autonomia di spesa, poiché lo Stato

⁶⁰ Ciò si è verificato sia all'esito dell'accordo di Milano, sia in seguito all'intesa confluita nel comma 515, art. 1, L. n. 147 del 2013. Per un'analisi delle modifiche apportate dall'accordo di Milano, cfr. capitolo 4 del presente volume.

⁶¹ Per la Valle d'Aosta la norma di attuazione di riferimento è il D.lgs. n. 12/2011; v. Buglione E. (2011), *Una prima valutazione degli accordi ex legge 42/2009 conclusi dalle regioni speciali e dalle province autonome*, in Palermo F., Alber E. e Parolari S., a cura di, *Federalismo fiscale: una sfida comparata*, Cedam, Padova, 307-324.

⁶² La situazione è stata aggravata dalla mancanza di una riforma istituzionale che ridisegnasse nelle sue fondamenta i tratti dello stato regionale italiano. Il ripensamento del disegno autonomistico, viceversa, è stato alla base di isolate e frammentate modifiche apportate dalle manovre finanziarie che si sono susseguite nell'alveo della competenza statale in materia di 'principi fondamentali di coordinamento finanziario' e che sono state legittimate dalla stessa Consulta in forza della situazione di contingenza finanziaria, nonché del carattere funzionalistico riconosciuto alla sopra richiamata competenza statale.

⁶³ È denominato 'accantonamento' quello strumento «[p]er mezzo [del quale], poste attive che permangono nella titolarità della regione, cui infatti spettano in forza degli statuti e della normativa di attuazione (Corte cost., sent. n. 23/2014), sono sottratte a un'immediata disponibilità per obbligare l'autonomia speciale a ridurre di un importo corrispondente il livello delle spese» (Corte cost., sent. n. 188/2016).

ha introdotto ‘tetti di spesa’ validi anche per gli enti speciali, con l’eccezione del Trentino-Alto Adige a cui è stato garantito un margine di manovra più ampio, essendo il relativo contributo al patto di stabilità interno fissato in termini di saldo programmatico di competenza mista⁶⁴.

D’altro canto, nonostante l’inclusione nelle misure statali delle cosiddette ‘clausole di salvaguardia’, ciò non ha comportato l’esclusione degli enti speciali dal contributo al consolidamento dei conti pubblici, ma solamente la subordinazione dell’applicazione delle misure all’adeguamento del rispettivo ordinamento nel rispetto del principio pattizio. La stessa Consulta, da un lato, riconosce come il metodo dell’accordo sia funzionale a garantire il bilanciamento tra l’autonomia e l’unità, rappresentando lo strumento attraverso cui «[...] conciliare e regolare in modo negoziato il doveroso concorso delle regioni a statuto speciale alla manovra di finanza pubblica e la tutela della loro autonomia finanziaria, costituzionalmente rafforzata»⁶⁵, ma dall’altro ha premura di evidenziare che «il contenuto dell’accordo deve essere compatibile con il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità, della cui salvaguardia anche le regioni a statuto speciale devono farsi carico [...]»⁶⁶.

3.5. (segue) *Il concorso al riequilibrio della finanza pubblica: atto secondo*

La situazione ricostruita nel paragrafo precedente ha subito un’ulteriore accelerazione in seguito alla costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio. Si tratta di una competenza statale *sui generis*, che trova la propria base giuridica nell’art. 81 Cost. e nell’art. 5, L. cost. n. 1/2012⁶⁷, e ammette l’adozione da parte dello Stato di misure, anche di dettaglio, destinate a dare attuazione ai principi dell’equilibrio di bilancio e di sostenibilità

⁶⁴ Sull’evoluzione della disciplina del patto di stabilità interno con riferimento alle autonomie speciali: Pace A. (2014), *I rapporti finanziari tra Provincia autonoma di Trento e Stato. L’evoluzione della disciplina del patto di stabilità interno nei confronti delle Regioni speciali*, in Toniatti R. e Guella F., a cura di, *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 135-154.

⁶⁵ Corte cost., sent. n. 99/2014. Conformi: Corte cost., sentt. n. 60/2013; n. 118/2012; n. 82/2007; n. 353/2004. Ciò vale *a fortiori* trattandosi di impegni assunti in sede sovranazionale (*ex plurimis*, Corte cost., sent. n. 19/2015).

⁶⁶ Sempre, Corte cost., sent. n. 99/2014; ed anche, sent. n. 118/2012. Il principio è sancito formalmente anche dal D.lgs. n. 154/2019 (art. 2) per il Friuli-Venezia Giulia.

⁶⁷ Così: Salerno G. M. (2012), *Equilibrio di bilancio, coordinamento finanziario e autonomie territoriali*, in ARSAE, a cura di, *Costituzione e pareggio di bilancio*, Jovene, Napoli, 145-176, 168-169.

del debito. Per comprendere meglio come il principio del pareggio si collochi nel sistema delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le autonomie speciali, appare utile richiamare una decisione del 2014⁶⁸, in cui la Consulta si è pronunciata sulla legittimità di diverse disposizioni della L. n. 243/2012 ed ha ritenuto dirimente la circostanza che la stessa L. cost. n. 1/2012 preveda l'adozione con legge dello Stato (invero rinforzata) di una disciplina attuativa che non è limitata alla determinazione dei principi generali, ma è destinata a porre «un contenuto eguale per tutte le autonomie» e «dettagliato», che in quanto tale sarà legittimo anche nel caso introduca una disciplina «più rigorosa di quella contenuta negli statuti delle ricorrenti (si legga: regioni speciali e province autonome)». D'altro canto – è lo stesso legislatore costituzionale che ha optato per disciplinare puntualmente sia la fonte competente a darvi attuazione, sia i suoi contenuti necessari – per cui «il nuovo sistema di finanza pubblica disegnato dalla Legge costituzionale n. 1 del 2012 ha dunque una sua interna coerenza e una sua completezza, ed è pertanto solo alla sua stregua che vanno vagliate le questioni di costituzionalità sollevate nei confronti della legge (L. n. 243/2012)»⁶⁹. Detto altrimenti, «la garanzia dell'omogeneità della disciplina è connaturata alla logica della riforma»⁷⁰, per cui – in analogia con quanto già statuito per l'indebitamento – non si può «ammettere che ogni ente faccia in proprio le scelte di concretizzazione»⁷¹.

È dunque alla luce di questo rinnovato contesto economico e giuridico che vanno lette le intese siglate in materia finanziaria da tutti gli enti speciali dal 2014 in poi (*sub* tab. 2). Al di là dell'effetto deflattivo sul contenzioso costituzionale pendente⁷², gli accordi in questione hanno costituito la sede in cui rideterminare su base bilaterale il concorso degli enti speciali agli obiettivi europei della finanza pubblica, fissando al contempo anche le condizioni materiali e temporali per superare il patto di stabilità interno e passare alla regola del pareggio di bilancio⁷³.

⁶⁸ Corte cost., sent. n. 88/2014.

⁶⁹ In tal senso, sempre, Corte cost., sent. n. 88/2014.

⁷⁰ Ancora, Corte cost., sent. n. 88/2014.

⁷¹ Così, Corte cost., sent. n. 425/2004.

⁷² Cfr. Senato della Repubblica (2017), *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, Dossier XVII legislatura, 55.

⁷³ Anche in questo caso l'intesa ha costituito l'occasione per operare una manutenzione dell'assetto finanziario. È il caso ad es. del Trentino-Alto Adige che con l'accordo del 2014 ha inserito a livello statutario la disciplina delle riserve all'erario ed ha ulteriormente ritoccatto i criteri di riparto del gettito tributario che rimanevano ancora controversi.

Tab. 2. – Modifiche agli ordinamenti finanziari post 2012

ENTE	ACCORDI POLITICI	RIFERIMENTI NORMATIVI
TAA		Art. 1, commi 515-520, L. 147/2013
	Accordo del 15 ottobre 2014	Art. 1, commi 406-413, L. 190/2014
		Art. 1, commi 502-504, L. 232/2016
	Accordo del 27 ottobre 2021	Art. 1, commi 548-552, L. 234/2021
FVG	Protocollo d'intesa del 23 ottobre 2014	Art. 1, commi 512-523, L. n. 190/2014
	Intesa del 30 gennaio 2018 ⁷⁴	Art. 1, commi 815-826, L. n. 205/2017 D.lgs. n. 45/2018
	Accordo del 25 febbraio 2019	Art. 1, commi 875-bis-875-septies) L. n. 145/2018 (come modificato dal D.L. n. 34/2019, convertito in L. n. 58/2019) D.lgs. n. 154/2019
	Accordo del 22 ottobre 2021	Art. 1, commi 553-558 L. n. 234/2021 D.lgs. n. 86/2022
VdA	Accordo del 21 luglio 2015	Art. 8-bis, D.L. n. 78/2015 Art. 1, commi 517-518, L. n. 232/2016
	Accordo del 16 novembre 2018	Art. 1, commi 876-879, L. n. 145/2018
	Accordo del 30 ottobre 2021	Art. 1, comma 559, L. n. 234/2021
Sardegna	Accordo del 21 luglio 2014	Art. 42, commi 9-13, D.L. n. 133 del 2014, convertito in L. n. 164/2014 Art. 1, commi 402-403, 478-bis, L. n. 190/2014 (l'ultimo introdotto con D.L. n. 78/2015, convertito in L. n. 125/2015)
	Accordo del 7 novembre 2019	Art. 1, commi 866-873, L. n. 160/2019
	Accordo del 14 dicembre 2021	Art. 1, commi 543-544, L. n. 234/2021
Sicilia	Accordo del 9 giugno 2014	Art. 42, comma 5, D.L. n. 133/2014, convertito in L. n. 164/2014
	Accordo del 20 giugno 2016	Art. 11, D.L. n. 113/2016, convertito in L. n. 160/2016 Art. 1, comma 509, L. n. 232/2016 D.lgs. n. 251 del 2016
	Accordo del 12 luglio 2017	D.lgs. n. 16/2018 (recepisce la parte dell'accordo che riguarda la compartecipazione all'iva modificando il D.P.R. n. 1074/1965)
	Accordo del 19 dicembre 2018	Art. 1, commi 880-886, L. n. 148/2018
	Accordo del 15 maggio 2019	Art. 38-quater, D.L. n. 34 del 2019, convertito in L. 58/2019
	Accordo del 16 dicembre 2021	Art. 1, commi 545-547, L. n. 234/2021

⁷⁴ Stando ai documenti della Camera dei Deputati a disposizione (consultabili al seguente sito: <https://temi.camera.it/leg19DIL/post/accordi-bilaterali-con-la-regione-autonoma-friuli-veneziana-giulia.html?tema=temi/la-finanza-regionale>) l'accordo con il Friuli-Venezia Giulia viene formalizzato solo in data 30 gennaio 2018, mentre la legge di bilancio è stata adottata in data 27 dicembre 2017; pertanto pare che l'accordo sia stato recepito nella legge prima di essere formalizzato.

Analizzando gli accordi emerge un primo dato comune, ovvero la portata transattiva: si tratta infatti di intese siglate principalmente con lo scopo di concordare e stabilizzare i contributi dei singoli enti al riequilibrio della finanza pubblica⁷⁵. Il risultato è che ad oggi il patto di stabilità interno non trova più applicazione in alcun ordinamento speciale a favore dell'applicazione generalizzata del principio del pareggio di bilancio; cionondimeno è ancora richiesto un concorso alla finanza pubblica, in termini di saldo netto da finanziare, per un ammontare variabile tra un caso e l'altro, in base a quando concordato nei rispettivi accordi finanziari⁷⁶. Anche in questo caso poi per alcuni enti gli accordi hanno costituito l'occasione per una manutenzione dell'ordinamento finanziario: d'altro canto, se l'autonomia politica non può che essere dinamica, ciò vale *a fortiori* per la dimensione finanziaria che assume rispetto alla prima natura strumentale.

4. Conclusioni comparate

L'analisi svolta conferma la premessa offerta in apertura: l'assetto finanziario su cui si regge l'autonomia delle regioni speciali (Valle d'Aosta, Friuli-Venezia Giulia, Sardegna e Sicilia) e delle Province autonome di Trento e Bolzano è uno degli elementi che maggiormente concorrono a contraddistinguere gli enti speciali non solo da quelli ordinari, ma anche all'interno dei confini della specialità. Pur potendosi ravvisare alcuni principi e pilastri comuni, la comparazione dei diversi ordinamenti fa emergere la presenza di differenze anche marcate nella duplice dimensione economico-finanziaria e giuridico-costituzionale.

Di questa pluralità ordinamentale, le compartecipazioni ai tributi erariali costituiscono lo strumento che maggiormente concorre ad unire e, al tempo stesso, a diversificare i sistemi in esame. D'altro canto, la stessa natura tributaria, ancorché prevalentemente derivata, della specialità finanziaria permette che le differenze economiche esercitino un impatto sul sistema, informando la fisionomia in concreto assunta dai rispettivi ordinamenti finanziari.

⁷⁵ Cfr. Guella F. (2014), *Garanzie e rinunce nella ridefinizione dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni a Statuto speciale. I contenuti degli accordi 2014 per il Trentino-Alto Adige/Südtirol e per il Friuli-Venezia Giulia*, in Toniatti R. e Guella F., a cura di, *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 169-190, 177.

⁷⁶ Nel 2014, ad esempio, il contributo richiesto ha avuto un'incidenza sui rispettivi bilanci variabile tra il 39,1% della Valle d'Aosta (49,6% se si esclude la spesa per la sanità) e il 15% della Sicilia (32,4% se si esclude la sanità). I dati sono di: Dalmonego I. (2014), *Le autonomie speciali nel processo di riequilibrio della finanza pubblica*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 93-114, 112.

Ciò vale non solo per le difformità che caratterizzano la struttura delle entrate compartecipate (paniere di tributi, quota devoluta e criteri di riparto), ma soprattutto in considerazione delle tendenze in atto alla valorizzazione del principio di territorialità ed alla riduzione del peso dei trasferimenti, nonché alla valorizzazione del margine di flessibilità fiscale quale strumento con cui incidere sull'andamento dell'economia locale.

Un altro fattore di differenziazione deriva poi dalla natura strumentale dell'autonomia finanziaria rispetto all'autonomia politica, soprattutto se quest'ultima viene letta nella sua dimensione dinamica, ovvero del funzionamento dei sistemi e della loro evoluzione nel tempo. Come emerso nei paragrafi precedenti, le responsabilità assunte ed esercitate divergono profondamente tra un ente e l'altro e sono difficilmente comparabili, poiché ad assetti competenziali del tutto inediti per il panorama regionale italiano, si accostano sistemi che *de jure* o *de facto* sono invece del tutto assimilabili a quelli delle regioni ordinarie. Peraltro questo profilo si lega intimamente al primo, considerato il legame di fatto esistente tra competenze effettivamente esercitate, responsabilità di spesa ed entrate compartecipate.

Se letta in questo senso, la diversità che contraddistingue i sei ordinamenti finanziari speciali è dunque elemento connaturale alla profonda asimmetria che caratterizza l'estensione dell'autonomia politica nella sua concreta attivazione. Ciò malgrado, gioverebbe all'istituto della specialità nel suo complesso se la pluralità di soluzioni ordinamentali fosse il risultato dell'applicazione di parametri di riferimento comuni, a valorizzazione della trasparenza e della corrispondenza tra funzioni e risorse. L'istituto della specialità ne uscirebbe rafforzato: chi già fa bene non ha nulla da nascondere, chi ha margini di miglioramento avrebbe un incentivo in tal senso, dosando il grado di autonomia che intende perseguire nella pratica in base alle proprie necessità. In questo modo i termini della comparazione sarebbero oggettivati e la pluralità ordinamentale sarebbe ricondotta entro canoni di comparabilità più intellegibili.

PARTE SECONDA
L'EVOLUZIONE

3. LO STATUTO DI AUTONOMIA DEL 1972, LA REVISIONE DEL 1989 E LE NORME DI ATTUAZIONE

di *Luisa Tretter**

1. Dalla finanza della regione a quella delle province: una rivoluzione copernicana?

L'ordinamento finanziario delle Province autonome di Trento e di Bolzano, così come ridisegnato dalla Legge costituzionale 10 settembre 1971, n. 1 – che ha ridefinito l'assetto istituzionale riconoscendo alle province il ruolo di soggetti primari dell'autonomia, con il conseguente spostamento di competenze dalla regione alle province – risulta fortemente potenziato rispetto a quanto previsto nell'originario statuto del 1948¹.

In particolare, quest'ultimo riconosceva alla regione un sistema di attribuzioni di quote di tributi statali localmente riscossi, in parte in quota fissa, poiché il relativo ammontare era fissato direttamente nello statuto, e in parte in quota variabile, per cui invece la partecipazione regionale veniva negoziata annualmente. Alla regione medesima era, inoltre, attribuita una specifica potestà impositiva riferita espressamente all'imposta sull'energia elettrica prodotta nella regione (art. 63 St.) e all'imposta di soggiorno, cura e turismo (art. 64 St.), oltre ad altri tributi eventualmente istituiti con legge (art. 65 St.), ivi inclusa la facoltà di applicare una sovraimposta sui terreni e sui fabbricati (per un approfondimento sul sistema di finanziamento regionale si rinvia al capitolo 13 del presente volume).

Le province, invece, fruivano di un sistema indiretto di finanziamento per il tramite della regione ed in particolare derivante dall'attribuzione di una

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

¹ Questo capitolo prende spunto da un precedente contributo pubblicato in: C. Degasperì, Tretter L., Zambarda M., Riccabona L., *La finanza provinciale*, in Marcantoni M., Postal G., Toniatti R. (a cura di) (2011), *Quarant'anni di autonomia, vol. 1 – Le istituzioni e la funzione legislativa*, FrancoAngeli/TSM, 369 ss., di cui costituisce rielaborazione e aggiornamento.

quota variabile delle entrate tributarie ad essa relative, determinata annualmente dal Consiglio regionale (art. 70 St.). Una parte delle entrate era inoltre assicurata dalla devoluzione di quote fisse di tributi statali riscossi nei rispettivi territori (quali ad esempio le imposte sui terreni, sui fabbricati e sui redditi agrari).

Il nuovo assetto della finanza provinciale, quale delineato dal titolo VI del nuovo statuto del 1972, ha tratto origine dalla “misura 55” del cosiddetto “Pacchetto” (misure a favore della popolazione altoatesina) ed ha fatto venir meno il ruolo di mediazione finanziaria precedentemente riconosciuto alla regione. L’attuazione della citata “misura 55” ha infatti comportato per le province la sostituzione del sistema indiretto di finanziamento, ovvero tramite la regione, con un meccanismo di devoluzione diretta di entrate erariali.

Si è così venuto a delineare un sistema di finanziamento fondato sulla compartecipazione al gettito di una serie di tributi localmente riscossi, destinati a costituire la base finanziaria per gli interventi e le attività pubbliche sul territorio. Nello specifico, i principali strumenti di sostentamento della finanza provinciale sono stati individuati:

- a) nella devoluzione dallo Stato alle province di quote fisse di alcuni tributi erariali (9/10 dell’imposta sull’energia, delle imposte sui terreni e fabbricati, della ricchezza mobile, dell’imposta complementare, dell’imposta di registro, di bollo, delle tasse di concessione, delle tasse di circolazione, dell’imposta sui tabacchi), che avrebbero dovuto rappresentare un *plafond* garantito di risorse;
- b) nella devoluzione dallo Stato alle province di una quota variabile dell’imposta generale sulle entrate (IGE²) e delle altre imposte sugli affari, da determinare attraverso un accordo annuale tra i presidenti delle Giunte provinciali e il Governo centrale.

Nelle intenzioni del legislatore la “quota variabile” sarebbe dovuta servire ad “adeguare” le finanze delle province, con una funzione meramente integrativa rispetto allo zoccolo di risorse assicurato dalle devoluzioni in quota fissa. La funzione della quota variabile doveva essere, quindi, quella di compensare le possibili distonie tra l’evoluzione del gettito tributario e l’evoluzione del fabbisogno finanziario per l’esercizio delle competenze, distonie che sarebbero potute derivare dalla separazione tra l’autonomia impositiva – riservata allo Stato ed esercitata secondo le proprie esigenze – e l’autonomia legislativo-amministrativa attribuita alle province.

² L’IGE è stata istituita con R.d.l. n. 2/1940, convertito nella L. 762/1940. L’imposta è stata poi soppressa dal 1° gennaio 1973 (D.P.R. 633/1972) ed al suo posto è stata istituita l’imposta sul valore aggiunto (Iva).

Va precisato che il sistema misto di devoluzione ideato per le due Province autonome (quote fisse + quota variabile) non rappresentava una novità nel panorama regionale, essendo già stato collaudato in Sardegna e in Valle d'Aosta, oltre ad essere previsto per la regione nell'originario Statuto del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*.

Del tutto innovativa si è rivelata invece la modalità di determinazione della quota variabile. Mentre gli statuti delle altre regioni speciali parlavano semplicemente di “quota da concordare”, l'art. 78 dello Statuto del Trentino-Alto Adige ha introdotto alcuni criteri guida per il raggiungimento dell'accordo in materia, che hanno influito notevolmente sull'espansione in termini quantitativi della quota variabile. In particolare, l'art. 78 originariamente disponeva che «(n)ella determinazione dell'accordo sarà tenuto conto, in base ai parametri della popolazione e del territorio, anche delle spese per interventi generali dello Stato disposti nella restante parte del territorio nazionale negli stessi settori di competenza delle province».

Nello statuto si rinvenivano anche altre disposizioni a carattere finanziario che riguardavano:

- a) l'autonomia impositiva (artt. 72 e 73), confermata in capo alla regione relativamente all'istituzione di un'imposta di soggiorno, cura e turismo ed altri tributi propri, mentre alle province era riservata la facoltà di sovrimporre ai tributi stabiliti dalla regione;
- b) i contributi speciali (art. 79), estesi espressamente anche alle province;
- c) i criteri per la determinazione del gettito devoluto (art. 76);
- d) la competenza in materia di finanza locale attribuita alle province limitatamente tuttavia, in termini legislativi, alla materia delle “autorizzazioni” e, in termini finanziari, alla facoltà di assegnazione ai comuni di “quote di integrazione”, in casi eccezionali e per scopi determinati;
- e) la facoltà di collaborazione con gli uffici finanziari dello Stato, attribuita alla regione e alle province per l'accertamento dei tributi rispettivamente devoluti.

La specificazione delle modalità per l'applicazione delle norme finanziarie dello statuto avrebbe dovuto essere oggetto, secondo quanto previsto dall'art. 110, di apposite norme di attuazione predisposte da una commissione paritetica – la cosiddetta Commissione dei dodici – ed emanate con decreto del presidente della Repubblica, previa deliberazione del Consiglio dei ministri (cfr. cap. 3 del presente volume).

Pur essendone stata prevista l'adozione entro due anni, le difficoltà registrate nella composizione dei contrasti emersi tra Stato e province, soprattutto in ordine alle modalità di applicazione dell'art. 78 (quota variabile), nonché l'opportunità di valutare l'impatto della riforma tributaria nel frat-

tempo approvata dallo Stato, hanno reso opportuno il differimento dell'emanazione delle norme di attuazione in materia di finanza. Solo nel 1992, dopo quasi un ventennio, è stata infatti adottata la normativa di attuazione in campo finanziario, come si avrà modo di analizzare più avanti.

Nel frattempo, l'attuazione delle disposizioni statutarie è stata affidata alla prassi applicativa che ha dovuto cimentarsi fin dall'inizio con una serie di problemi interpretativi, dovuti soprattutto all'esigenza di adeguare la strumentazione propria della quota variabile in funzione dell'accresciuto fabbisogno finanziario delle due Province autonome, quale conseguenza del passaggio delle nuove competenze statutarie.

2. L'evoluzione del sistema di finanziamento provinciale dal 1973 al 1987: il regime di finanziamento transitorio

Nel corso degli anni la fisionomia originaria del sistema autonomistico della Regione Trentino-Alto Adige e delle due Province autonome è stata significativamente influenzata da una serie di fattori, che hanno interferito sul relativo modello finanziario in un momento cruciale, quale appunto il periodo intercorrente tra l'elaborazione del nuovo statuto (anno 1970) e quello della sua prima attuazione (anno 1973).

L'elemento che maggiormente ha condizionato lo sviluppo del sistema finanziario provinciale è stato il varo da parte dello Stato, all'indomani dell'approvazione del nuovo statuto, della riforma tributaria. A seguito di tale riforma, applicata a partire dal 1973 in attuazione della Legge delega n. 825/1971, sono stati infatti aboliti (o profondamente modificati) gran parte di quei tributi che avrebbero dovuto alimentare il bilancio della regione ed ancor più delle province. Per colmare tale vuoto la medesima legge ha previsto un intervento di carattere strutturale volto all'adeguamento degli statuti speciali per sostituire i tributi soppressi con i nuovi introdotti dalla riforma.

In attesa del suddetto intervento – da realizzare attraverso l'emanazione di una legge ordinaria ai sensi dell'art. 104 St. (che ha introdotto una sorta di de-costituzionalizzazione delle norme finanziarie dello statuto in previsione della necessità di ricorrere ad interventi frequenti di modifica connessi alle modificazioni del quadro normativo di riferimento³) – è stata disposta la transitoria attribuzione di somme sostitutive dei tributi soppressi, incrementate annualmente in base ad una percentuale: predeterminata per le quote fisse,

³ Per un approfondimento si rinvia al capitolo 6, del presente volume.

da determinare annualmente in sede di accordo annuale *ex art. 78 St.* per la quota variabile.

Il “regime transitorio” di finanziamento ad opera del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638 inizialmente doveva durare fino al 1977, ma poi è stato ripetutamente prorogato; ciò non senza conseguenze per le due Province autonome.

Da un lato le quote fisse, cresciute in base a tassi predeterminati commisurati all’andamento programmato dell’inflazione, hanno perso progressivamente valore in termini reali, dal momento che i tassi effettivi di inflazione sono risultati sistematicamente superiori a quelli programmati. Dall’altro, la quota variabile ha potuto espandersi a ritmi particolarmente sostenuti, incrementando nello stesso periodo di quasi sessanta volte in termini nominali. Ciò è stato possibile in quanto il relativo ammontare non era limitato entro tassi predefiniti, ma era legato esclusivamente alla definizione dell’accordo tra i presidenti delle Giunte provinciali e il Governo centrale. Di conseguenza, già all’inizio degli anni ’80 il rapporto tra quote fisse e quota variabile si è invertito rispetto all’assetto originario, con le prime che hanno ridotto significativamente la loro incidenza sul totale delle compartecipazioni, assumendo un peso del tutto marginale. Viceversa, la quota variabile è venuta ad acquisire un peso sproporzionato rispetto a quello per il quale era stata ideata, rappresentando così l’asse portante della finanza provinciale.

Gli effetti di questo anomalo *trend* di evoluzione della quota variabile si sono tradotti nell’incertezza dei rapporti finanziari, comportando altresì un’intrinseca debolezza del sistema finanziario provinciale che ha dovuto affidarsi agli esiti di una trattativa annuale, anziché poggiare su certezze statutarie (e quindi costituzionali).

A questa evoluzione del quadro finanziario – e soprattutto all’espansione in termini assoluti e relativi della “quota variabile” – hanno non poco contribuito le modalità ed i criteri di determinazione della stessa. Decisiva sotto questo profilo si è rivelata l’applicazione concreta dell’art. 78 St. Infatti, nella prassi applicativa, le province sono riuscite a far prevalere la tesi secondo cui il riferimento alle spese dello Stato non doveva costituire solo un criterio guida (“... tenuto conto anche...”), bensì il criterio oggettivo di determinazione della quota, in base al quale i dati da prendere in considerazione dovevano essere pertanto la spesa statale, da un lato, ed il parametro popolazione-territorio, dall’altro. Di conseguenza, gli accordi che si sono susseguiti negli anni si sono incentrati su un criterio quasi matematico di calcolo, fondato sull’enucleazione delle spese generali sostenute dallo Stato negli stessi settori di competenza provinciale. A tali spese veniva poi applicato il para-

metro rappresentativo dell'incidenza media della popolazione e del territorio di ciascuna provincia sul totale nazionale.

Sulla scorta di questa interpretazione, l'evoluzione della quota variabile è venuta a dipendere da due fattori: l'estensione delle competenze provinciali, con cui si determinava l'area delle spese statali da prendere a riferimento, e l'espansione della spesa statale.

L'interazione tra questi fattori spiega l'eccezionale dinamica di crescita della quota variabile nel corso degli anni '70-'80: da un lato, infatti, le Province autonome acquisivano progressivamente nuove competenze attraverso l'emanazione della normativa di attuazione, dall'altro, la spesa statale proprio in quel periodo conosceva il suo più elevato dinamismo di crescita.

In questo modo il sistema di finanziamento delle due Province autonome è stato sostanzialmente salvaguardato sotto il profilo quantitativo, ma al contempo i requisiti di certezza delle risorse del modello originario risultavano particolarmente attenuati.

Ad alterare ulteriormente il quadro di riferimento ha contribuito l'approvazione della Legge 16 maggio 1970, n. 281, concernente "Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle regioni a statuto ordinario". Nel concretizzare il processo politico-culturale del regionalismo, la disposizione normativa ha dato vita ad un ampliamento delle aree di competenza attribuite alle regioni ordinarie, producendo importanti riflessi anche sulle finanze delle autonomie speciali. Nello specifico, la fisionomia del sistema di finanziamento delle Province autonome ha risentito sia dell'adeguamento delle competenze di spesa e di riflesso delle competenze di entrata che si è venuto nel tempo delineando per le regioni a statuto ordinario, sia dell'estensione anche alle autonomie speciali dello strumento dei fondi a destinazione vincolata, inizialmente concepito come strumento di finanziamento delle sole regioni ordinarie.

I trasferimenti vincolati, introdotti con le c.d. "leggi di settore", sono diventati nel tempo il canale privilegiato di finanziamento delle regioni ordinarie. Per le regioni a statuto speciale, invece, tale strumentazione normativa, se da un lato poteva costituire un canale integrativo di finanziamento, dall'altro – disciplinando le modalità di intervento a favore di enti pubblici e privati attraverso l'individuazione dell'entità delle agevolazioni e delle relative procedure di erogazione – si rivelò un elemento di ingerenza e di condizionamento da parte degli organi statali in ordine all'utilizzo delle risorse. In generale, le prescrizioni contenute nelle "leggi di settore" contribuirono al depotenziamento dell'autonomia delle regioni, che vennero così private dell'esclusiva titolarità delle politiche di spesa nelle materie di propria competenza e quindi della capacità di governo complessivo delle politiche di in-

tervento settoriale. Pertanto, la partecipazione anche delle regioni speciali ai riparti a valere su tali leggi ha contribuito progressivamente a scalfire la loro posizione di specialità. In tale contesto però le due Province autonome di Trento e Bolzano costituiscono un'eccezione, poiché nei loro confronti le assegnazioni a valere su leggi di settore venivano ricondotte nell'ambito della quota variabile e, pertanto, si configuravano quale devoluzione di carattere tributario, che affluiva al bilancio senza vincolo di destinazione.

Con il passare del tempo, tuttavia, l'inversione del rapporto tra quote fisse e quota variabile, le ulteriori alterazioni prodotte dall'avvento delle "leggi di settore", nonché il progressivo appiattimento del *trend* di crescita delle risorse provinciali causato dal regime transitorio di finanziamento associato all'attribuzione di nuove competenze di spesa, hanno reso sempre più evidente la necessità di un adeguamento dell'ordinamento finanziario provinciale.

3. La revisione del titolo VI dello statuto: la Legge 30 novembre 1989, n. 386

Se la riforma tributaria ha creato il presupposto tecnico per la revisione delle norme finanziarie contenute nello statuto e realizzare così il loro coordinamento con i principi e gli istituti introdotti con la riforma stessa, l'obiettivo perseguito dalle due Province autonome è stato invero quello di ripristinare il quadro originario delle entrate statutarie, compensando per questa via l'involuzione registrata dalla finanza provinciale in seguito all'applicazione del regime "transitorio" di finanziamento, attivato per ovviare al venire meno di una serie di cespiti di entrata previsti dallo statuto.

Le trattative per la revisione dell'ordinamento finanziario si sono ufficialmente aperte nel 1985, e quindi in tempi successivi rispetto alle altre regioni speciali, le quali – pure interessate alla medesima problematica (al di fuori della Sicilia) – avevano nel frattempo già perfezionato i relativi provvedimenti⁴.

Il ritardo con il quale sono state avviate le trattative è dipeso unicamente dalla necessità di attendere il completamento del processo di trasferimento delle competenze alle due Province autonome, al fine di poter disporre di adeguate basi di riferimento alle quali commisurare la congruità delle risorse. Nuove funzioni sono state attribuite con l'emanazione, negli anni 1987-1988,

⁴ Si tratta in particolare di: Legge 26 novembre 1981, n. 690, per la Valle d'Aosta; Legge 13 aprile 1983, n. 122, per la Sardegna; Legge 6 agosto 1984, n. 457, per il Friuli-Venezia Giulia.

delle norme di attuazione adottate in chiusura del Pacchetto: al riguardo, per la loro valenza finanziaria, vanno segnalate quelle relative all'assistenza scolastica e all'Opera universitaria (solo per Trento), ai trasporti, comprese le linee ferroviarie in concessione, alla scuola e relativo personale amministrativo (solo per Trento), al sostegno finanziario della cooperazione, all'estensione anche alle due Province autonome delle disposizioni del D.P.R. 26 luglio 1977, n. 616, che ha previsto un massiccio trasferimento di funzioni dallo Stato a regioni ed enti locali.

Le trattative si sono concluse nella primavera del 1987 con la definizione di uno schema di testo modificativo del titolo VI dello statuto, concordato tra Stato, regione e province. Il testo dell'accordo è poi confluito in una legge ordinaria del Parlamento, Legge 30 novembre 1989, n. 386, che è andata a modificare le disposizioni statutarie in materia di ordinamento finanziario ai sensi dell'art. 104 comma 1 St. (cfr. capitolo 6 in questo volume).

Gli aspetti salienti della riforma dell'ordinamento finanziario provinciale si possono individuare nei seguenti:

1. il finanziamento della regione (art. 1) viene assicurato attraverso la devoluzione per intero dei proventi delle imposte ipotecarie relative ai beni situati nel suo territorio e per una quota delle imposte sulle successioni e donazioni e sul valore netto globale delle successioni (9/10); dell'imposta sul valore aggiunto relativa agli scambi interni (2/10); dei proventi del lotto al netto delle vincite (9/10) e dell'imposta sul valore aggiunto relativa alle importazioni (0,5 decimi).

Il sistema di finanziamento della regione rimane pertanto ancorato al modello delle "quote fisse", arricchendosi di nuovi tributi (in particolare Iva interna e Iva all'importazione) dotati di un'elevata dinamica di sviluppo, oltre che di una significativa base di partenza;

2. il finanziamento delle due Province autonome attraverso le quote fisse (artt. 2 e 3) viene garantito mediante la devoluzione di quote del gettito di tutti i tributi erariali riscossi localmente (Iva interna, Iva all'importazione, Irpef, Ilor, Irpeg, ritenute sui redditi di capitale, registro, bollo, tasse di concessione, imposte sui tabacchi, tasse automobilistiche, ecc.). Restano esclusi solo i tributi devoluti alla regione e ad altri enti pubblici. È importante osservare che per la configurazione del gettito devolvibile, l'art. 3 della Legge n. 386/1989 – che modifica l'art. 75 St. – precisa alcuni criteri in grado di garantire la massima estensione possibile dell'area tributaria. In particolare, è previsto che nel gettito sono compresi:
 - tutti i tributi "riscossi" localmente, anche se relativi ad imponibili che non hanno un legame diretto con il territorio stesso (come, ad esempio, l'Iva all'importazione o i tributi doganali);

- nonché i tributi “pertinenti” al territorio provinciale, ma riscossi fuori per esigenze amministrative o legislative, quali ad esempio le ritenute sui redditi dei dipendenti statali e le ritenute sugli interessi dei titoli di Stato. In quest’ottica, la norma introduce il principio della “territorialità” dei gettiti, intesa come riferimento ad un territorio delle spettanze tributarie, comprendendo quindi nella base di calcolo delle quote di compartecipazione, oltre alle entrate versate e contabilizzate dalle competenti tesorerie, anche quelle entrate “afferenti” all’ambito provinciale ma affluite ad uffici situati fuori dal territorio medesimo, in dipendenza dell’articolazione e dell’organizzazione dell’amministrazione finanziaria dello Stato;
 - è compresa anche l’imposta di fabbricazione sugli oli minerali per autotrazione commisurata al carburante consumato localmente, pur essendo la stessa riscossa al di fuori del territorio di competenza.
 - ancora più importante è che i tributi devoluti alle province non vengono individuati nominativamente, ma con criterio residuale e quindi con effetto espansivo nel caso di istituzione di nuovi tributi. La lettera g. del nuovo art. 75 St. prevede infatti che alle province spettino «tutte le altre entrate tributarie erariale, dirette o indirette, comunque denominate». La devoluzione del gettito tributario avviene in quota fissa nella misura di 7/10 per l’Iva interna, di 9/10 per tutti gli altri tributi cosiddetti “interni” e di 4/10 per l’Iva all’importazione prendendo come base il gettito regionale, ripartito per il 47 per cento alla Provincia di Trento e per il 53 per cento alla Provincia di Bolzano;
3. il finanziamento delle province attraverso la quota variabile (art. 4) viene riportato all’originaria caratura, prevedendo altresì un limite massimo alla stessa. Infatti, ferma restando la commisurazione all’evoluzione della spesa nazionale negli stessi settori di competenza provinciale, l’art. 4 della Legge 386/1989 riscrive l’art. 78 St. e prevede la devoluzione a favore delle province di una quota variabile dell’Iva all’importazione, da determinare annualmente d’intesa con il Governo ed il presidente della Giunta provinciale, fino ad un massimo di quattro decimi del gettito regionale, da ripartire per il 47 per cento a Trento e per il 53 per cento a Bolzano. La predetta disposizione ha un duplice pregio: da un lato precisa che la devoluzione avviene senza vincolo di destinazione, dall’altro, riconduce nell’ambito della quota variabile le assegnazioni afferenti all’incremento della produzione industriale;
 4. viene confermata la partecipazione delle province al riparto dei fondi settoriali (art. 5), ancorché con criteri del tutto innovativi rispetto alle modalità finora adottate. Mentre in vigore del pregresso ordinamento finan-

ziario le assegnazioni erano attribuite alle province nell'ambito dell'accordo annuale, che presiedeva alla definizione della quota variabile, con la riforma la partecipazione al riparto dei fondi settoriali è stata ridefinita sulla base dei seguenti criteri:

- per i fondi speciali destinati a garantire livelli minimi uniformi di prestazioni su tutto il territorio nazionale (come originariamente era per il fondo sanitario), le province partecipano secondo i criteri e con le modalità (e quindi anche con i vincoli di destinazione) previsti dalle rispettive leggi istitutive;
 - per le altre leggi di settore la partecipazione avviene secondo i criteri previsti per le altre regioni, senza più alcuna compensazione in quota variabile e con alcune importanti puntualizzazioni poste a salvaguardia dell'autonomia finanziaria provinciale:
 - a) le assegnazioni ottenute vengono utilizzate in base alla legislazione provinciale, anche in deroga a quanto eventualmente previsto dalle leggi nazionali;
 - b) le province sono esonerate da qualsiasi adempimento procedurale previsto per le assegnazioni, tranne naturalmente quelli necessari per il riparto dei fondi (ad es. messa a disposizione dei dati richiesti per la determinazione dei parametri, ovvero predisposizione di programmi o progetti, se la ripartizione è fatta su base progettuale);
 - c) le assegnazioni ottenute non hanno vincoli specifici di destinazione, salvo l'obbligo di utilizzarle nell'ambito del settore di provenienza;
 - d) le province sono esonerate da qualsiasi obbligo di rendicontazione: il riscontro circa l'utilizzo viene effettuato in base al conto consuntivo annualmente approvato;
5. in caso di soppressione o modifica dell'Iva all'importazione in forza del processo avviato di integrazione europea, viene prevista una clausola di garanzia (art. 6), che assicura alla regione e alle province l'attribuzione di somme sostitutive agganciate al gettito di qualche altro tributo, da individuare d'intesa a livello di esecutivi (nazionale, provinciale e regionale);
6. viene delineato un nuovo assetto delle competenze attribuite alle province nella materia della finanza locale ad opera degli artt. 7 e 8, modificativi degli artt. 80 e 81 St. L'ordinamento preesistente riconosceva una limitata competenza legislativa (in materia di "autorizzazioni") e una altrettanto limitata competenza di intervento finanziario ("in casi eccezionali" le province potevano disporre interventi per integrare i bilanci dei comuni). La Legge 386/1989 ha sensibilmente ampliato gli spazi di intervento per le due Province autonome riconoscendo a queste ultime – in materia di finanza locale – una competenza legislativa piena, seppur di tipo concor-

rente, e prevedendo l'obbligo per le stesse di corrispondere ai comuni idonei mezzi finanziari. Ciò significa che le province si sostituiscono integralmente allo Stato nel finanziamento delle autonomie locali, a cui sono trasferite risorse di entità da stabilirsi annualmente d'intesa tra il presidente della Giunta provinciale e una rappresentanza unitaria dei comuni⁵;

7. anche l'autonomia impositiva di regione e province, ossia il potere di istituire con legge tributi propri, viene profondamente modificata dalla Legge n. 386/1989 (artt. 9-10), la quale interviene in materia fissando una diversa distribuzione delle relative competenze. Mentre, infatti, nell'ordinamento preesistente la competenza ad istituire tributi era riservata, pressoché esclusivamente, alla regione – e le province disponevano solo della facoltà di sovrimporre ai tributi regionali nei limiti stabili dalla stessa legge regionale –, la riforma del 1989 ha radicalmente modificato gli artt. 72 e 73 St. attribuendo alle due Province autonome la competenza ad istituire imposte e tasse sul turismo (prima alla regione era data facoltà di istituire un'imposta di soggiorno, cura e turismo), nonché attribuendo a regione e province, ciascuna nell'ambito delle materie di rispettiva competenza, la facoltà di istituire con legge "tributi propri", purché in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato⁶;
8. a regione e province è infine riconosciuto (art. 11, L. n. 389/1989) un potere di collaborazione nell'accertamento delle imposte sui redditi, potere che si estrinseca nella facoltà di segnalare dati, fatti e altri elementi rilevanti per determinare un maggiore imponibile, e nel diritto di conoscere le determinazioni adottate dagli uffici finanziari a seguito di dette segnalazioni. La predetta norma, la cui formulazione ripete pedissequamente quella adottata per le altre regioni speciali, ha riscritto l'originario art. 82 St., apportando un sensibile ridimensionamento delle potestà regionale e provinciali. Infatti, oltre ad una delimitazione dell'oggetto sul quale poter collaborare (unicamente per le imposte sui redditi dei soggetti con domicilio fiscale nei rispettivi territori), la nuova formulazione della disposizione statutaria ha altresì precluso alla regione e alle province di prendere visione delle operazioni di accertamento, il che ha reso di fatto difficilmente attivabile lo strumento della collaborazione.

⁵ Per un approfondimento del tema si rinvia al capitolo al capitolo 14 del presente volume.

⁶ Va ricordato al riguardo che la Regione TAA, unica tra le autonomie speciali pure dotate di potestà impositiva, aveva concretamente attivato le proprie competenze legiferando in materia di imposta di soggiorno e di tasse sulle concessioni non governative. Con la modifica statutaria entrambe le fattispecie rientrano nella competenza provinciale, seppur con qualche modificazione di contenuto per l'imposta sul turismo.

Il sistema di finanziamento regionale e provinciale, quale delineato dalla Legge 386/1989, oltre ad aver assicurato un significativo adeguamento delle risorse, in rapporto anche al passaggio di nuove competenze, ha consentito di rafforzare il sistema delle garanzie statutarie a tutela dell'autonomia finanziaria. In questo senso merita evidenziare che:

- il modello di finanziamento della regione e delle province poggia essenzialmente su un sistema di compartecipazioni in quota fissa predefinite statutariamente nella loro misura, a beneficio della certezza e della programmabilità delle risorse;
- essendo stata ripristinata l'originaria caratura delle quote fisse, che vengono a rappresentare l'asse portante della finanza provinciale, nel nuovo sistema finanziario la quota variabile, in dipendenza del ridimensionamento del suo ammontare a seguito della fissazione di un *plafond* massimo commisurato al gettito dell'Iva all'importazione, perde significativamente di incidenza quale fonte di alimentazione del bilancio provinciale;
- per le province sono previsti canali aggiuntivi di finanziamento, che consentono di conservare una relazione funzionale con il programma di spesa espresso dal bilancio dello Stato attraverso la quota variabile (che resta ancorata alla spesa statale secondo il criterio oggettivo di determinazione previsto dall'art. 78) e le leggi di settore;
- viene garantita, tanto alla regione quanto anche alle province, la massima autonomia nelle decisioni di spesa rispetto ad ogni condizionamento esterno. Ciò rappresenta uno degli aspetti di maggior pregio dell'ordinamento finanziario regionale, in quanto essenza dell'autonomia finanziaria, intesa come adeguata disponibilità di risorse, ma anche come possibilità di scegliere liberamente le modalità ed i criteri per il loro utilizzo.

Punti qualificanti del nuovo ordinamento possono inoltre essere riconosciuti: nell'originale configurazione del "gettito locale", assunto a base per la determinazione delle compartecipazioni regionali e provinciali, nell'innovativa disciplina delle assegnazioni a valere sulle leggi statali "di settore", nell'attribuzione di competenze in materia di finanza locale, nell'introduzione di una clausola di garanzia nel caso di modificazioni dell'assetto normativo dell'Iva all'importazione. Si tratta di disposizioni del tutto originali nella formulazione e nei contenuti, che non hanno eguali nell'ordinamento delle altre regioni.

4. La norma di attuazione in materia finanziaria: il D.lgs. 268/1992

Con l'entrata in vigore della Legge 386/1989, la finanza di regione e province ha assunto un proprio assetto definito e tendenzialmente stabile. Il nuovo regime di finanziamento, nel commisurare il livello delle risorse al gettito dei tributi statali localmente riscossi attraverso il sistema delle "quote fisse", ha infatti assicurato certezza alle fonti di entrata e riferimenti sufficientemente determinati per poter prevedere le relative dinamiche di sviluppo.

Cionondimeno alcuni margini di incertezza hanno continuato a sussistere, posto che la piena operatività del nuovo ordinamento è risultata subordinata all'approvazione della norma di attuazione in materia finanziaria.

Tale disciplina è stata emanata con D.lgs. 16 marzo 1992, n. 268, ed ha rappresentato il necessario completamento del nuovo regime finanziario per dare concretezza ad una serie di principi fortemente innovativi, anche rispetto agli ordinamenti delle restanti autonomie differenziate. In ragione del carattere inedito della riforma del 1989, la norma di attuazione ha dovuto farsi carico di soluzioni altrettanto innovative ed articolate, anche in rapporto agli aspetti di complessità che la puntualizzazione delle modalità applicative ha fatto emergere. Per tale motivo la disposizione, al di là del costituire una sede tecnica di definizione e puntualizzazione delle regole applicative del nuovo ordinamento, è divenuta l'occasione per qualificare e rafforzare ulteriormente il sistema finanziario della regione e delle province, attraverso l'introduzione di strumenti atti a garantire oggettività delle relazioni finanziarie, certezza e programmabilità delle risorse, piena autonomia del loro utilizzo.

Per comprenderne la portata, va sottolineato che la natura delle norme di attuazione va identificata nell'attribuzione di un "potere atipico", previsto nello statuto (legge costituzionale), che trova riscontro sul piano procedurale in un procedimento di formazione di tipo bilaterale e pattizio, finalizzato a dare attuazione alle disposizioni statutarie, o finanche ad integrarne il contenuto, purché nel rispetto dello spirito del medesimo⁷. Di conseguenza, le norme di attuazione – per il loro carattere atipico e quindi rinforzato (hanno infatti rango quasi-costituzionale) – trovano applicazione, non dissimilmente dalle disposizioni dello statuto, indipendentemente dal richiamo esplicito che alle stesse facciano le leggi ordinarie, dato che la relativa riserva è implicita nell'ordinamento (costituzionale) speciale.

⁷ Sulla natura di fonte atipica e sulla funzione delle norme di attuazione, si rinvia al capitolo 6 del presente volume.

Volendo soffermare l'attenzione sui contenuti salienti ed innovativi del decreto legislativo in esame (D.lgs. 268/1992), vale la pena prendere in considerazione le aree tematiche che maggiormente qualificano l'autonomia finanziaria provinciale.

4.1. La definizione del gettito tributario da devolvere a regione e province

Per la regione è previsto che le devoluzioni sono quantificate in base alle entrate riscosse nel territorio regionale, in conto competenza e in conto residui (art. 2).

Per le province la disposizione normativa chiarisce che le devoluzioni devono comprendere non solo il gettito dei tributi riscossi nel loro territorio, ma anche il gettito di quei tributi che, pur essendo riscossi al di fuori del rispettivo territorio in base alle vigenti disposizioni legislative o amministrative, sono ad esso pertinenti in quanto “prodotti” all'interno dello stesso territorio (art. 5).

Per capire il significato dei due termini sopra citati – gettito “riscosso” e gettito “prodotto” – occorre avere presente che il sistema tributario italiano si basa prevalentemente su forme di prelievo definite e gestite dal livello di governo centrale. Ne consegue che i tributi mancano di ogni immediato e diretto collegamento con le diverse zone del territorio nazionale. Si ricorda, a titolo di esempio, che le ritenute sui redditi di lavoro poste a carico dei dipendenti dello Stato, o di imprese extra-provinciali operanti in uffici o stabilimenti localizzati nel territorio provinciale, sono versate nel luogo in cui ha sede il “sostituto d'imposta”, anche se sono “prodotte” dove ha il domicilio il lavoratore, e quindi sfuggono dalla percezione locale.

La norma di attuazione si è fatta carico di individuare le modalità ed i criteri per la quantificazione del gettito “prodotto” (cfr. art. 6). A tal fine è stata prevista – in termini di principio – l'attribuzione al Ministero delle Finanze, sulla falsariga di quanto già previsto per la Regione Valle d'Aosta, del compito di specificare le modalità analitiche del suddetto calcolo.

Di fatto, le difficoltà tecnico-amministrative – derivanti dall'attuazione di una disposizione che avrebbe richiesto, in relazione alla vigente organizzazione dell'amministrazione finanziaria dello Stato, l'introduzione di nuove modalità di denuncia e la distinta contabilizzazione dei gettiti fiscali, con conseguente imposizione di adempimenti aggiuntivi da parte degli stessi contribuenti – hanno imposto l'adozione di una procedura semplificata di quantificazione.

Nell'attesa di disporre di strumenti idonei a consentire la determinazione analitica dei singoli gettiti riscossi fuori del territorio è stato pertanto codificato un metodo di calcolo "forfettario", basato su dati oggettivi di riferimento, desumibili dalla documentazione amministrativa esistente (dichiarazioni dei redditi, attestazioni bancarie, ecc.). Per ragioni di fattibilità, la determinazione è stata limitata solo ad alcuni tributi (imposte sui redditi, ritenute sui redditi di capitale), mentre per tutte le altre entrate è stato previsto di operare una sostanziale compensazione con quelle riscosse nel territorio, ma ad esso non pertinenti.

L'art. 9 della norma di attuazione si preoccupa di stabilire che lo Stato non può sottrarre a regione e province nuovi o maggiori gettiti che derivino dall'istituzione di nuovi tributi e dalla modifica dei tributi esistenti, se non nell'eventualità che tali gettiti siano espressamente destinati alla copertura di nuove o maggiori spese non rientranti nella competenza regionale o provinciale.

L'art. 10 disciplina, infine, le modalità di determinazione della quota variabile, esplicitando i criteri per l'individuazione della spesa statale da assumere come base di riferimento e le modalità di quantificazione, attraverso l'applicazione del parametro popolazione-territorio.

Circa l'individuazione della spesa statale da assumere a riferimento, la norma fissa i seguenti principi:

- il criterio oggettivo di riferimento è il complesso delle spese per interventi generali dello Stato desunte dal bilancio di previsione dello Stato (stanziamenti definitivi) e dalle gestioni fuori bilancio;
- per interventi generali si intendono quelli disposti sul territorio nazionale "sia in esso compreso o meno quello delle due Province autonome"; sono perciò da ricomprendere nella base di riferimento anche quegli interventi che danno luogo a spese dirette dello Stato nel territorio provinciale;
- sono individuate espressamente le fattispecie di spesa che non sono da ricomprendere nella base di calcolo della quota variabile (fattispecie che tra l'altro rappresentano un'eccezione al principio generale affermato al comma 3, dell'art. 10 del D.lgs. 268 e che, in quanto indicate espressamente per singola tipologia, non sono suscettibili di estensione analogica). Si tratta degli stanziamenti relativi: al personale statale in attività o in quiescenza; ai fondi speciali per la copertura di provvedimenti legislativi da adottare; alla devoluzione o regolazione contabile di tributi o quote di tributi attribuiti alle regioni ordinarie e speciali; alle leggi di settore nel caso in cui la provincia sia ammessa al relativo riparto; agli interventi per la finanza locale.

In tal modo, la norma consolida la prassi secondo cui la quota variabile viene determinata non già sulla base di una mera “contrattazione” ma, al contrario, sulla scorta di una puntuale ricognizione della spesa che lo Stato sostiene negli stessi settori di competenza provinciale, alla quale si applicano i parametri della popolazione e del territorio (1,425% per Trento e 1,61% per Bolzano) per determinare la quota di spettanza di ciascuna provincia, quota che, peraltro, non potrà essere comunque superiore ai 4/10 del gettito dell’Iva all’importazione regionale (art. 75 St.).

4.2. Le competenze in materia di finanza locale

La norma specifica altresì i contenuti delle competenze provinciali in materia di finanza locale per assicurare un governo unitario delle risorse destinate agli enti locali, in grado di valorizzare la loro autonomia gestionale. In particolare, le competenze vengono estese anche alla possibilità di fissare regole per un governo unitario delle risorse e per una rispondente evoluzione della gestione finanziaria degli enti locali (art. 17), mentre è rinviata ad una legge provinciale (per la Provincia di Trento: L.p. 15 novembre 1993, n. 36; per la Provincia di Bolzano: L.p. 14 febbraio 1992, n. 6) la disciplina delle modalità per la definizione dell’“accordo” per il finanziamento delle amministrazioni comunali (art. 18). La norma rafforza inoltre la capacità delle province di incidere sulla movimentazione complessiva delle risorse creditizie destinate agli enti locali, attraverso la possibilità di conseguire intese con la Cassa Depositi e Prestiti e con il Ministero del Tesoro sull’entità dei mezzi destinati al territorio provinciale (art. 19).

4.3. L’autonomia impositiva

L’art. 3 della norma di attuazione presa in esame, interpretando le disposizioni statutarie, consente alle province di intervenire con una propria legislazione autonoma anche laddove non vi è corrispondente legislazione statale. In particolare provvede a definire i contenuti dell’imposizione sul turismo, recuperando un’interpretazione che consente di assoggettare a tassazione non solo le attività strettamente turistiche, ma anche quelle che fanno riferimento ad indici di capacità contributiva relativi a: situazioni oggettive e soggettive riferite alla pratica turistica; l’esercizio di attività economiche

qualificate come turistiche, o comunque connesse al turismo, in quanto dallo stesso significativamente influenzate sotto il profilo economico.

Pur in presenza di detta norma di attuazione, che ha posto fine ai dubbi interpretativi sui contenuti dell'autonomia impositiva provinciale ed ha rimosso gli ostacoli di ordine giuridico che hanno impedito l'esercizio di tale competenza, altri fattori quali l'elevato carico fiscale, il sistema di fiscalità locale definito a livello statale dal 1993 (istituzione dell'Ici), il federalismo fiscale e gli interventi di riforma del sistema tributario dello Stato, nonché per la Provincia di Trento la riforma della promozione turistica disposta con la L.p. 11 giugno 2002, n. 8, hanno inizialmente suggerito cautela nell'introdurre un nuovo tributo.

In un primo tempo, infatti, la Provincia autonoma di Trento è intervenuta in via transitoria disponendo con l'art. 8 della L.p. 15 gennaio 1993, n. 2, la soppressione dell'imposta di soggiorno disciplinata al titolo I della legge regionale istitutiva (imposta di soggiorno negli esercizi alberghieri ed assimilati); successivamente è intervenuta con l'art. 33 della L.p. 22 marzo 2001, n. 3, per abrogare anche il titolo II della legge regionale (imposta di soggiorno nelle ville, appartamenti ed alloggi in genere).

Solo successivamente le due Province autonome hanno provveduto a disciplinare un'imposta provinciale sul turismo: la Provincia di Trento con l'articolo 32 della L.p. 29 dicembre 2005, n. 20; la Provincia di Bolzano con l'art. 2 della L.p. n. 9 del 2012. In entrambi i casi, peraltro, la disciplina non ha trovato concreta applicazione.

È stata invece introdotta, ed applicata, da parte di entrambi gli enti un'imposta di soggiorno: per la Provincia autonoma di Bolzano l'imposta è comunale ed è stata prevista con l'art. 1 delle L.p. n. 9/2012; per la Provincia autonoma di Trento è invece provinciale ed è stata prevista con l'art. 68 della L.p. n. 14/2012, che ha introdotto l'art. 16-*bis* nella L.p. n. 8/2002. Recentemente la Provincia autonoma di Trento ha rivisto la disciplina in esame con l'art. 15 della L.p. n. 8/2020.

4.4. Le modalità di collaborazione con l'amministrazione finanziaria dello Stato

L'art. 13 contiene la disciplina delle modalità di collaborazione con l'amministrazione finanziaria dello Stato per l'attività di accertamento delle imposte erariali sui redditi. Al riguardo, occorre osservare che l'art. 11 della Legge n. 386/1989, per come formulato, sarebbe rimasto una mera affermazione di principio in mancanza di una specifica disposizione intesa a darne

contenuto e concretezza. Ciò a ragione del fatto che province e regione, non essendo a conoscenza degli imponibili dichiarati, non avrebbero avuto la possibilità di segnalare alcun “maggior” imponibile.

Si deve a tale circostanza l’inserimento nella norma di attuazione di un apposito articolo, volto all’effettiva applicazione del principio della collaborazione sancito dalla norma statutaria, il quale prevede:

- la possibilità di prendere visione di tutte le dichiarazioni e le certificazioni presentate dai contribuenti agli uffici finanziari ai fini delle imposte sui redditi;
- l’obbligo per i comuni e gli enti pubblici operanti sul territorio provinciale di fornire eventuali informazioni utili per l’attività di collaborazione;
- la possibilità di mettere a disposizione degli uffici finanziari dello Stato beni, attrezzature e personale, al fine di realizzare l’attività di accertamento conseguente alle segnalazioni previste nell’ambito della collaborazione.

La norma ha perseguito esclusivamente la finalità di mettere in condizione la regione e le province di svolgere quei compiti di collaborazione che la disposizione statutaria assegna loro non come facoltà, ma come obbligo (“La regione e le province collaborano...”), in ragione anche dell’interesse che le stesse hanno ad una corretta applicazione della legislazione tributaria.

4.5. Il rafforzamento del sistema di garanzie

Un capitolo importante della norma finanziaria in esame attiene alla definizione della strumentazione finalizzata al rafforzamento del sistema di garanzie sul piano delle relazioni con l’amministrazione statale. A ciò rispondono in particolare:

- l’art. 12 che sancisce l’applicabilità dell’art. 5 della Legge n. 386/1989 (partecipazione al riparto dei fondi settoriali), anche nel caso in cui la suddetta norma non fosse espressamente richiamata, e mira alla salvaguardia della competenza provinciale in ordine all’utilizzo delle assegnazioni disposte dallo Stato a valere su leggi di settore (fondi per l’agricoltura, per l’edilizia, per l’ambiente, ecc.);
- l’art. 11 che assicura la continuità dei gettiti dell’Iva all’importazione nel caso di modifica del tributo conseguente l’armonizzazione dei sistemi tributari a livello comunitario. A tal fine è prevista l’attribuzione alle province di una “somma sostitutiva”, di importo corrispondente alla perdita di gettito subita, da adeguarsi di anno in

anno in base alla dinamica dei tributi riscossi nel territorio regionale, la cui individuazione è demandata ad un decreto del presidente del Consiglio dei ministri, previa intesa con i presidenti delle Giunte regionali e provinciali.

5. L'esigenza di una revisione della norma di attuazione del 1992

La norma di attuazione in materia finanziaria del 1992 ha rappresentato il passaggio decisivo per il varo del nuovo regime definito dalla Legge n. 386/1989, in rapporto non solo alla "qualità" del sistema, ma anche alla stessa "dimensione quantitativa" delle risorse di cui gli enti autonomi avrebbero potuto giovare nel futuro.

Peraltro, la finanza delle due Province autonome, nonostante l'emanazione del D.lgs. 268/1992, ha continuato ad essere caratterizzata negli anni successivi da alcuni elementi di incertezza che ne hanno poi reso necessaria un'ulteriore revisione, per garantire i contenuti sostanziali della nostra autonomia: adeguatezza e qualità delle risorse. Ciò soprattutto in relazione ad una concomitanza di fattori:

- i ritardi nella definizione delle "intese" previste dalla stessa normativa di attuazione (ad es. quote variabili dal 1991 in poi, tributi riscossi fuori dal territorio provinciale);
- il nuovo regime degli scambi intracomunitari che – spostando il presupposto della tassazione e della relativa riscossione dal momento e dal luogo di transito attraverso il confine al momento e al luogo di destinazione del bene importato – ha drasticamente ridotto, a partire dal 1993, il gettito dell'Iva all'importazione, imponendo l'attivazione della clausola di garanzia prevista dall'art. 6 della Legge n. 386/1989 e dall'art. 11 del D.lgs. 268/1992;
- i ritardi nella materiale messa a disposizione dei fondi da parte del Ministero del Tesoro, che hanno provocato pesanti tensioni nella gestione di cassa, e la necessità del ricorso ad anticipazioni di tesoreria, che hanno dato luogo al pagamento di interessi passivi di rilevante entità;
- infine, gli effetti distorsivi introdotti dalle manovre governative di risanamento dei conti pubblici, che hanno pesantemente coinvolto tutto il sistema dei trasferimenti agli enti decentrati di spesa, perseguendo lungo questa direzione una estesa corresponsabilizzazione degli stessi rispetto agli obiettivi di contenimento del fabbisogno statale.

Con riferimento al primo punto è da rilevare che, solo nel novembre 1994, è stata formalizzata l'intesa per la determinazione delle "entrate afferenti all'ambito provinciale e affluite fuori del relativo territorio" per il triennio 1988-1990. Per quanto concerne l'attivazione della clausola di garanzia imposta dal nuovo regime di tassazione degli scambi intracomunitari, con conseguente modifica delle disposizioni di disciplina dell'Iva all'importazione⁸, l'intesa per l'individuazione dei tributi alla cui dinamica agganciare il minor gettito derivante dalla suddetta normativa è stata raggiunta nel 1995 (D.p.c.m. del 2 giugno 1995). Il provvedimento ha formalizzato la proposta avanzata dalle due Province autonome di considerare l'intero paniere dei tributi afferenti al territorio regionale, in modo tale da ragguagliare la dinamica della somma sostitutiva all'andamento del gettito tributario versato in sede locale, relativamente all'insieme dei tributi devoluti a regione e province ai sensi dello statuto. Questa soluzione ha avuto il pregio di garantire maggiore stabilità all'andamento delle somme sostitutive, evitando gli effetti erratici che sarebbero invece potuti conseguire dall'individuazione di uno o pochi tributi.

In merito ai ritardi nella materiale messa a disposizione dei fondi da parte del Ministero del Tesoro, va considerato come questi fossero imputabili alle necessità di contenimento dei flussi finanziari dello Stato, in particolare di quelli diretti agli enti decentrati. Nei primi anni di applicazione della norma di attuazione, che aveva esteso alle compartecipazioni il meccanismo di accredito sui conti centrali, pur essendo stata assicurata una soddisfacente tempestività nell'accredito dei fondi sul conto aperto presso la Tesoreria centrale, si erano comunque registrate delle difficoltà all'atto del prelievo dallo stesso delle occorrenze necessarie ad assicurare la gestione corrente di cassa. Solo a partire dal 1994 la situazione si è sbloccata e la gestione della cassa ha cominciato progressivamente a normalizzarsi, grazie al venir meno dei provvedimenti restrittivi adottati dal Ministero del Tesoro e alla corretta applicazione della norma di attuazione.

Per le province i maggiori problemi sul versante delle risorse sono comunque derivati dall'ultimo dei fattori sopra elencati, ovvero dai provvedimenti adottati dal Governo per far fronte alla situazione di dissesto dei conti dello Stato. Sotto questo profilo è da rilevare che, se è vero che la fisionomia delle grandezze e delle relazioni finanziarie si è consolidata e rafforzata con l'approvazione della legge di riforma dell'ordinamento finanziario del 1989 e delle relative norme di attuazione, la finanza dell'autonomia risultava co-

⁸ In attuazione delle norme comunitarie, il Governo italiano ha adottato il D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito in Legge 29 ottobre 1993, n. 427.

munque inserita nel quadro nazionale e quindi soggetta alle tensioni che hanno caratterizzato il processo di risanamento della finanza pubblica.

In questa prospettiva, all'interno delle manovre economico-finanziarie varate dal Governo centrale per riportare sotto controllo i conti dello Stato, ha trovato spazio anche uno specifico indirizzo inteso a rivedere il sistema dei trasferimenti agli enti decentrati di spesa, con lo scopo di assicurare un'estesa corresponsabilizzazione degli stessi rispetto agli obiettivi di contenimento del fabbisogno statale. In particolare, i trasferimenti nei confronti delle regioni a statuto speciale sono stati individuati come uno dei segmenti di spesa maggiormente suscettibili di intervento correttivo. Per le autonomie speciali il contributo alle manovre di risanamento della finanza pubblica, rese sempre più stringenti dall'incedere dell'Unione monetaria europea, si è così tradotta, dapprima, nel taglio delle entrate non coperte da garanzie statutarie – e cioè dei fondi di settore e del fondo sanitario – e, successivamente, nel non riconoscimento degli incrementi di gettito dei tributi erariali derivanti dai provvedimenti fiscali adottati per far fronte agli obblighi europei.

Con riferimento ai trasferimenti a valere sulle leggi di settore, già a decorrere dal 1990 (L. n. 38/1990) si è assistito all'esclusione delle regioni a statuto speciale dal riparto di una pluralità di fondi destinati, soprattutto, a finanziare interventi in conto capitale, nonché dal fondo nazionale trasporti; mentre le assegnazioni alle due Province autonome a valere sul fondo sanitario nazionale sono state decurtate in misura via via crescente, a decorrere dal 1991 fino al 1994, anno in cui esse sono state sostanzialmente escluse dal riparto (-20% nel 1991, -28% nel 1992, -42% nel 1993, e -100% nel 1994).

Di particolare gravità si sono altresì rivelati gli interventi adottati a decorrere dalla seconda metà del 1992, quando il Governo centrale ha disattivato nei confronti delle regioni a statuto speciale la compartecipazione ai gettiti derivanti dalle misure di risanamento, poste in atto con i diversi provvedimenti tributari. Nelle manovre che si sono succedute è stata infatti sistematicamente inserita una specifica clausola, in base alla quale è stato disposto che le entrate «sono riservate all'erario e concorrono, anche attraverso strumenti di antievasione, alla copertura degli oneri per il servizio del debito pubblico, nonché alla realizzazione delle linee di politica economica e finanziaria in funzione degli impegni di riequilibrio del bilancio assunti in sede comunitaria».

Tale disposizione ha finito per incidere profondamente sulla “certezza” delle risorse a disposizione delle due Province autonome, intaccando l'ordinamento finanziario e compromettendo la relativa autonomia di risorse. Le riserve all'erario, di fatto, sono risultate fortemente lesive dell'impianto finanziario provinciale, in quanto hanno vanificato le disposizioni statutarie

che prevedono la compartecipazione delle province ai gettiti tributari secondo le quote fisse stabilite dall'art. 75 St. A seguito dell'applicazione delle riserve, alle province non sono state più attribuite le quote del gettito dei tributi erariali statutariamente prestabilite, ma solo il gettito al netto delle somme che lo Stato ha inteso unilateralmente trattenere a titolo di concorso agli obiettivi di risanamento della finanza pubblica.

Per comprendere la portata devastante del meccanismo escogitato dal Governo è sufficiente ricordare che l'applicazione delle riserve di gettito all'erario ha comportato, nel periodo 1992-1995, una sottrazione di risorse valutabile nel caso ad esempio della Provincia di Trento in circa 387 milioni di euro.

Ciò spiega il motivo per cui le province, pur disponibili a concorrere al risanamento dei conti pubblici, si sono fermamente opposte ad ogni ipotesi di manovra che potesse prefigurare forme di intervento dirette ad incidere sulla struttura delle fonti di entrata garantite dallo Statuto, ricorrendo alla Corte costituzionale per sostenere l'illegittimità della clausola di "riserva all'erario" per violazione dell'art. 75 St. e dell'art. 9 della relativa norma di attuazione.

Quest'ultima, in particolare, veniva interpretata dalle province nel senso che le nuove e maggiori entrate riservate all'erario dovevano essere specificamente destinate alla copertura di nuove o maggiori spese, richiedendo la verifica della corrispondenza in termini di entità e di durata temporale.

In tal senso va evidenziato come le province, consapevoli della necessità di un concorso dell'intero settore degli enti decentrati al risanamento della finanza pubblica, intendessero individuare un meccanismo che le vedesse "parte attiva" nel determinare l'entità del predetto concorso.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 52/1994 – pur rigettando il ricorso promosso dalla Provincia autonoma di Trento nella parte in cui l'amministrazione sosteneva la necessità di una precisa relazione giuridica, in termini quantitativi, qualitativi e temporali, tra le entrate derivanti dai provvedimenti recanti le clausole di riserva all'erario e le spese alle quali le medesime erano "destinate" – ha fatto salvo il principio, già contenuto nella norma di attuazione (art. 9, comma 2), della definizione delle predette riserve a mezzo di apposita intesa tra Governo e presidente della Giunta provinciale.

La legittimità della clausola di riserva, cui lo Stato ha fatto ricorso in misura sempre più accentuata nel corso dei primi anni '90, ha reso pertanto necessario avviare la revisione della norma di attuazione in materia finanziaria, per rimuovere i predetti effetti distorsivi e ripristinare così la piena potenzialità dell'ordinamento finanziario, compromessa dagli interventi correttivi operati.

Al di là degli aspetti qualitativi, è evidente che la proposta di rivedere la disciplina dell'ordinamento finanziario si è collocata in una prospettiva di

“salvaguardia” dell’autonomia provinciale, con l’obiettivo preminente di consolidare il livello di risorse, più che di rafforzarlo ulteriormente.

6. La nuova norma di attuazione: il D.lgs. 24 luglio 1996, n. 432

La revisione della norma di attuazione in materia finanziaria, in risposta alle esigenze sopra riportate, si è resa altresì necessaria per far fronte alle nuove competenze di spesa (personale insegnante della scuola, strade Anas, personale della motorizzazione civile, degli uffici del lavoro, ecc.) e garantire la compatibilità complessiva tra il nuovo assetto delle competenze provinciali e l’irrinunciabile equilibrio della finanza provinciale.

Le trattative per la revisione della norma di attuazione in materia finanziaria, pur avendo avuto un *iter* lungo e difficile, si sono concluse nel dicembre del 1995, quando la proposta di modifica presentata dai tre enti autonomi e concordata tra le parti è stata approvata dalla Commissione dei dodici e, successivamente, formalizzata in un apposito schema di decreto legislativo, approvato in via definitiva dal Consiglio dei ministri nella riunione del 19 luglio 1996: si tratta del D.lgs. 24 luglio 1996, n. 432, recante “Norme di attuazione dello Statuto speciale per la Regione Trentino Alto Adige recanti modifiche ed integrazioni al D.lgs. 16 marzo 1992, n. 268, concernente la finanza regionale e provinciale”. Nella sostanza gli elementi cardine del citato provvedimento possono essere così sintetizzati.

A) La limitazione delle riserve all’erario ai soli “tributi di scopo”, ovvero quelli destinati alla copertura di spese relative a calamità naturali o comunque non rientranti nelle materie di competenza provinciale, oggettivamente quantificabili ed aventi efficacia limitata nel tempo.

L’art. 4 contiene, infatti, la riformulazione dell’art. 9 del D.lgs. 268/1992: la nuova disciplina provvede a rimuovere le distorsioni derivanti dall’interpretazione letterale del disposto di cui all’art. 9, prevedendo la limitazione del meccanismo delle riserve all’erario ai soli “tributi di scopo”, per evitare che – mediante una decisione unilaterale del Governo centrale – siano sottratte quote di gettito tributario destinate ad alimentare il bilancio dei tre enti autonomi.

Nello specifico, la nuova disposizione prevede la possibilità di attivare il meccanismo della riserva di gettito all’erario alla sola condizione che il medesimo gettito sia oggettivamente quantificabile (e cioè distintamente contabilizzato nel bilancio dello Stato) e temporalmente delimitato. Ciò significa che a decorrere dal 1996 a regione e province viene devoluto il gettito in

quota fissa, nella misura prestabilita dallo statuto, di tutti i tributi erariali – comprensivo anche del gettito derivante dalla maggiorazione di aliquote o dall’istituzione di nuovi tributi a seguito dell’adozione di specifici provvedimenti legislativi finalizzati al risanamento della finanza pubblica – con la sola eccezione rappresentata dalle maggiori entrate soggette a vincolo di destinazione all’erario in quanto:

- destinate dallo Stato a fronteggiare spese relative a calamità naturali, o comunque di carattere non continuativo, e non rientranti nelle materie di competenza della Regione TAA o delle due Province autonome;
- oggettivamente quantificate in appositi capitoli (o articoli di capitoli) del bilancio dello Stato, nonché delimitate in termini temporali.

B) La possibilità di definire ulteriori concorsi della finanza provinciale agli obiettivi di risanamento della finanza statale, da concordarsi nell’ambito dell’accordo Stato-provincia per la determinazione della quota variabile e da mantenere rigorosamente nei limiti degli incrementi di gettito derivanti alla provincia a seguito delle manovre di finanza pubblica. L’art. 5 del decreto persegue l’obiettivo di disciplinare in modo rigoroso la partecipazione delle Province autonome al processo di risanamento dei conti pubblici, nell’ottica di salvaguardare l’integrità dell’ordinamento finanziario provinciale. Nello specifico si prevede che il suddetto concorso – che deve essere comunque quantitativamente contenuto entro i limiti degli incrementi netti di gettito derivanti alle autonomie dalle manovre di finanza pubblica – sia definito nell’ambito dell’intesa annuale con il Governo per la determinazione della quota variabile, la cui disciplina viene significativamente rivista.

A tal riguardo, tra gli aspetti più innovativi va rilevata la definizione della quota variabile in via anticipata rispetto al corrispondente periodo di riferimento. L’accordo per la definizione di quest’ultima deve, infatti, essere raggiunto entro il mese di febbraio di ciascun anno, tenendo conto dei seguenti elementi:

- per la determinazione dell’ammontare, le spese per interventi generali dello Stato sono desunte dagli stanziamenti del bilancio di previsione assestato dello Stato per l’esercizio precedente, anziché dai dati di consuntivo;
- per la quantificazione del monte massimo della quota variabile (ovvero i quattro decimi dell’Iva all’importazione regionale o della correlata somma sostitutiva) si applica al valore definito per l’esercizio precedente un’aliquota corrispondente all’evoluzione del gettito tributario, prevista dai documenti programmatici del Governo;

- il versamento della quota variabile avviene con le medesime modalità previste per l'erogazione delle quote fisse, ovverosia con periodicità trimestrale entro il primo mese del trimestre;
- in caso di mancato accordo, la quota variabile viene provvisoriamente definita in misura pari all'80 per cento di quella spettante per l'esercizio precedente.

È evidente che, a seguito della nuova disciplina (che peraltro non ha mai trovato concreta applicazione), la definizione della quota variabile finiva per assumere un carattere politico molto più marcato rispetto al passato, essendo determinata tenendo conto, da un lato, di una quota dei maggiori gettiti teoricamente riservati all'erario e percetti in quota fissa e, dall'altro, delle spese relative a nuove competenze trasferite o delegate dallo Stato (come previsto dallo stesso art. 5).

C) La devoluzione del gettito dell'Iva sulla base dei consumi finali. Tra le novità di maggior rilievo va altresì ricordata la disposizione contenuta all'art. 2, soprattutto per l'impatto finanziario. La disposizione muove dall'esigenza di dare una più completa e puntuale applicazione al comma 2 dell'art. 75 St., che ha previsto la spettanza alle province delle quote del gettito erariale riscosso fuori dal rispettivo territorio. La norma di attuazione (art. 6, commi 4 e 5, D.lgs. 268/1992) ha limitato l'ambito di applicazione della disciplina statutaria all'Irpef, all'Ilor ed alle ritenute su interessi. Con la nuova formulazione dell'art. 6 è stato sancito che, nell'ambito dei tributi riscossi fuori del territorio provinciale, sia compresa anche la quota del gettito dell'Iva interna di propria competenza.

La predetta modifica ha di fatto anticipato di quattro anni la soluzione individuata dal legislatore statale ai fini dell'attuazione del federalismo fiscale: il D.lgs. 18 febbraio 2000, n. 56, che ha tra l'altro previsto la partecipazione all'Iva anche per le regioni ordinarie (nel 2001 pari al 38,55% del gettito nazionale), ha infatti indicato, come criterio di attribuzione del gettito, l'indicatore della base imponibile rappresentato dai consumi finali delle famiglie. Ciò in coerenza con la logica economica, secondo la quale il rispetto del principio di territorialità dell'imposta va realizzato ricercando la coincidenza tra presupposto economico dell'imposta (consumo del bene) ed acquisizione del corrispondente gettito. Va precisato che il nuovo criterio di determinazione del gettito da devolvere dell'Iva, basato sui consumi finali, trova applicazione a decorrere dall'anno 2000, e cioè solo una volta definite con lo Stato le pendenze finanziarie pregresse.

D) La riduzione della discrezionalità dello Stato nell'erogazione di fondi provenienti dal bilancio statale. Nel confermare l'erogazione delle compar-

tecipazioni al gettito dei tributi erariali spettanti in quota fissa, con periodicità trimestrale e a titolo di acconto, la nuova norma ne modifica l'ammontare, che viene ora fissato in misura pari al 100 per cento di quanto versato l'anno precedente e rapportato all'anno finanziario. Ciò significa che, l'eventuale erogazione nel corso di un anno di quote di pertinenza di esercizi pregressi, non influirà più sull'ammontare delle risorse da trasferire nell'esercizio successivo. Il precedente procedimento di quantificazione delle somme da assegnare ai tre enti autonomi prevedeva, invece, trasferimenti annui in acconto commisurati al 90 per cento di quanto complessivamente versato nel periodo antecedente, con il rischio di dover restituire allo Stato le eventuali somme erogate in eccedenza.

L'art. 3 stabilisce, inoltre, che l'erogazione dei fondi sia disposta entro il primo mese di ciascun trimestre, a valere sui conti correnti accesi presso la Tesoreria centrale, dai quali è possibile attingere attraverso prelevamenti mensili fino ad un numero massimo di tre, salve le previsioni più favorevoli disposte dalla disciplina in materia di tesoreria unica. Viene infine introdotto il termine di cinque giorni per l'accoglimento da parte del Ministero del Tesoro delle richieste di prelevamento presentate da regione e province.

Ulteriori aspetti affrontati dalla nuova norma di attuazione, ancorché meno rilevanti per il loro impatto finanziario rispetto a quelli sopra descritti, concernono:

- l'applicazione del principio di collaborazione tra Stato, regione e province autonome all'accertamento delle imposte erariali, già previsto dall'art. 13, comma 1, del D.lgs. 268/1992. La novità di rilievo riguarda la possibilità di prendere visione, oltre che delle dichiarazioni annuali relative alle imposte sui redditi, anche delle dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto;
- l'ampliamento dell'autonomia impositiva delle province: l'art. 1 del D.lgs. 432/1996 dispone un ampliamento dei poteri impositivi di regione e province per ricomprendervi anche le potestà in materia tributaria attribuite alla competenza delle regioni a statuto ordinario e delle province di diritto comune. La medesima disposizione stabilisce altresì che, nell'esercizio dell'autonomia conferita, il legislatore regionale o provinciale dovrà attenersi ai principi dell'ordinamento tributario, quali desunti dalle leggi che disciplinano i corrispondenti tributi nella restante parte del territorio nazionale, e che – nelle more dell'approvazione della suddetta disciplina 'locale' – continuerà ad applicarsi la corrispondente normativa statale. In attuazione del predetto disposto, le due Province autonome hanno istituito la tassa automobilistica

- provinciale e l'imposta provinciale di trascrizione⁹ – la Provincia di Trento con L.p. n. 10/1998 e la Provincia di Bolzano con L.p. n. 9/1998. In particolare, l'istituzione della tassa automobilistica provinciale ha rappresentato il segnale di una significativa svolta federalista nei rapporti finanziari con lo Stato, che tuttavia non ha comportato aggravii fiscali per il cittadino (in quanto ad un tributo erariale se ne è sostituito uno provinciale); le province, infatti, con propria legge hanno stabilito la disapplicazione di un tributo statale e la contestuale istituzione di un tributo provinciale sulla cui disciplina le stesse amministrazioni sono intervenute con modifiche, al fine di semplificarne la gestione ed agevolarne l'assolvimento da parte del contribuente. Dal punto di vista finanziario, l'istituzione della tassa automobilistica provinciale consente, tra l'altro, l'acquisizione di maggiori risorse, corrispondenti alla quota di gettito (pari ad un decimo) del tributo erariale precedentemente trattenuta dallo Stato ai sensi delle norme statutarie;
- l'utilizzo delle assegnazioni statali su leggi di settore: con l'art. 7, del D.lgs. 432/1996, viene chiarita la reale portata del comma 3 dell'art. 4 del D.lgs. 266/1992 (recante la disciplina della potestà statale di indirizzo e coordinamento). La disposizione, infatti, era stata interpretata dallo Stato nel senso di escludere ogni forma di intervento statale nelle materie di competenza propria delle due Province autonome, con il conseguente venir meno di ogni finanziamento diretto alle medesime. Inoltre, viene precisato che i finanziamenti disposti da leggi statali a favore delle regioni devono affluire al bilancio delle due Province autonome per essere utilizzati secondo la normativa provinciale, al fine di finanziare ed effettuare gli interventi di propria competenza.

⁹ Per un approfondimento in materia si rinvia al capitolo 9 del presente volume.

4. I PIÙ RECENTI ACCORDI FINANZIARI: L'ACCORDO DI MILANO DEL 2009, IL PATTO DI GARANZIA DEL 2014 E L'ACCORDO CORRETTIVO DEL 2021

di *Eros Magnago**

1. Introduzione

Verrà ampiamente trattata in questo volume (*sub* capitolo 6) la fortunata previsione dell'articolo 104 dello statuto, nella quale si riconosce la possibilità di modificare gli assetti dei rapporti finanziari di cui al titolo VI con legge ordinaria anziché con legge costituzionale, sempre che intervenga a monte un accordo tra la Regione TAA, le Province autonome e il Governo. Quando questo avviene, i contenuti dell'accordo vengono trasposti in disposizioni di legge ordinaria; di norma si tratta della legge di bilancio dello Stato. Tuttavia, ci sono disposizioni che entrano direttamente nello statuto, integrando o sostituendo uno o più articoli, ma ci sono anche disposizioni che rimangono fuori da esso, godendo tuttavia anch'esse della tutela dell'articolo 104: non possono dunque essere modificate senza che intervenga un nuovo accordo tra gli enti che le hanno concordate.

Il presente capitolo si occuperà degli ultimi tre accordi finanziari, ovvero quello del 2009 conosciuto come “accordo di Milano” e recepito con la Legge 191/2009, quello del 2014 noto come “patto di garanzia” a sua volta confluito nella Legge 190/2014 ed infine quello più recente, ovvero quello le cui disposizioni sono entrate nella Legge 234/2021 andando a ritoccare alcune disposizioni del patto di garanzia.

A tale proposito è bene ricordare che gli accordi, o meglio le disposizioni di legge che ne sono derivate, formano ad oggi un corpo unico, soprattutto per quanto attiene a quelle norme entrate nello statuto di autonomia, agli articoli dal 69 all'83. Un corpo unico che ha preso il posto e la funzione delle norme di attuazione allo statuto, rimaste invece ferme al 1992, per la sem-

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

plice ragione che l'iter per il varo di una norma di attuazione è più lungo rispetto all'inserimento di un articolato nella legge di bilancio statale, il quale – ancorché richieda il previo accordo a livello di esecutivi – ha comunque tempistiche più rapide.

2. L'accordo di Milano

È indubbiamente il più vasto dei tre accordi, ma è anche quello che ha trovato i maggiori problemi applicativi. Una caratteristica degli accordi tra le due Province autonome e il Governo è che il livello governativo della trattativa è molto alto: da un lato i presidenti di Bolzano e Trento, dall'altro il ministro dell'economia e delle finanze, o un ministro delegato a condurre le trattative. Certo ci sono anche i tecnici, ad ausilio dell'una e dall'altra parte, ma vi è comunque sempre il rischio di ritrosie dei tecnici governativi di parte statale, che possono manifestarsi solo fino a un certo punto durante la trattativa politica, per emergere in tutta la loro schiettezza ad accordo firmato, quando si tratta di dare applicazione alle norme prodotte dall'accordo.

L'accordo di Milano, che si chiama così solo perché nel giorno fissato per la firma – il 30 novembre del 2009 – i ministri Calderoli e Tremonti si trovavano a Milano, si occupa di molte questioni, dall'esigenza dello Stato di ottenere dalle due Province autonome un contributo alla finanza pubblica, all'aspirazione delle province di ottenere una maggiore autonomia di spesa e una qualche manovrabilità della fiscalità locale. Dall'insofferenza manifestata da parte dei territori vicini alle due Province autonome per la diversità troppo evidente nell'offerta di servizi e strutture pubbliche ai comuni, fino all'antipatia che le autonomie speciali ormai da tempo suscitavano nei confronti delle regioni a statuto ordinario che a più riprese invocavano anche per i loro bilanci le compartecipazioni ai tributi erariali, dicendosi pronte a gestire anche loro competenze statali aggiuntive, ai sensi e per gli effetti di cui al comma 3 dell'art. 116 della Costituzione.

Un ministro della Repubblica sintetizzò il concetto dicendo che si voleva rendere più ordinarie le autonomie speciali e più speciali le regioni a statuto ordinario.

Ovviamente il primo tema da affrontare era appunto quello del riequilibrio delle dotazioni finanziarie, che erano andate aumentando negli anni, di pari passo con l'aumento delle competenze acquisite dalle due Province autonome negli anni '90 e nei primi anni del duemila. C'erano diverse opzioni possibili per ridurre le risorse destinate alle Province autonome, quella peg-

giore sarebbe stata la semplice riduzione della quota di compartecipazione ai tributi erariali spettante per statuto alle province.

Per fortuna si trovò invece la convergenza su una modalità più corretta: ovvero si cancellarono le voci di entrata che non avevano carattere fiscale e, per converso, si aumentarono alcune spettanze di carattere fiscale. Per dirlo con gli articoli alla mano, furono abrogate la quota variabile (art. 78 St.), le assegnazioni finanziarie a valere sulle leggi di settore e la somma sostitutiva dell'Iva all'importazione (artt. 5 e 6 della Legge 386/89). Tutte voci di entrata che erano frutto di estenuanti contrattazioni annuali ed erano peraltro svincolate dall'andamento economico e quindi dal gettito tributario prodotto dal territorio. Di converso, furono aumentate alcune spettanze tributarie come l'Iva sulle importazioni, l'imposta sulle assicurazioni, le accise sui prodotti energetici (art. 75 St.) e venne cambiato il criterio per determinare la spettanza dell'Ires, da lì in poi collegata all'andamento del PIL anziché ai versamenti dell'imposta (art. 75-bis St.).

Sta di fatto che, dalla somma algebrica data dal taglio delle entrate non tributarie e dall'aumento delle entrate tributarie, derivò comunque un importo negativo per il bilancio provinciale, ovvero un contributo alla finanza pubblica di oltre 500 milioni da parte di ciascuna provincia e in forma strutturale, vale a dire ogni anno e per sempre.

In questa somma, peraltro, rientra anche il contributo di solidarietà per un importo pari a 100 milioni annui per ciascuna provincia, di cui 40 milioni da parte della Provincia di Trento e altrettanti da parte di Bolzano da destinare a favore dei territori dei quarantotto comuni confinanti con le due province¹.

Non va dimenticato che l'accordo di Milano arriva a pochi mesi di distanza dal varo della Legge 5 maggio 2009, n. 42 sul federalismo fiscale, che imponeva alle autonomie speciali l'erogazione di un contributo di perequazione e solidarietà in applicazione dell'articolo 119 della Costituzione. La Legge 42 all'articolo 27 prevedeva una procedura articolata, fatta di tavoli tecnici di confronto e di norme di attuazione, di linee guida e di indirizzi, ma le due Province autonome hanno – intelligentemente – accelerato i tempi e individuato nel giro di pochi mesi la misura del concorso agli obiettivi di perequazione e solidarietà, inserendola appunto nell'ambito della più ampia revisione degli assetti finanziari entrata nell'accordo di Milano.

¹ Il fondo comuni confinanti opera in base alle determinazioni di un comitato paritetico composto da rappresentanti dello Stato, delle Province autonome di Trento e Bolzano, delle Regioni Veneto e Lombardia, delle Province di Sondrio e di Belluno e di una rappresentanza dei comuni confinanti. Prima di essere portati all'attenzione del comitato, i progetti sono valutati da una segreteria tecnica che ha sede a Trento. Dal 2011 al 2021, il fondo ha finanziato 632 progetti ed ha liquidato importi per oltre 277 milioni di euro.

Se quelle appena sopra esposte sono le esigenze del Governo, è senz'altro utile passare ora in rassegna le aspirazioni delle due province.

Da anni la capacità di bilancio dei due enti era limitata dal patto di stabilità Interno, dal ritardo accumulato dallo Stato nell'assegnazione delle devoluzioni sui tributi erariali (i famosi 9/10 del gettito delle imposte), dall'impossibilità di compiere scelte persino sui tributi propri regionali e su quelli locali e dall'imposizione di misure di risparmio definite dallo Stato con riferimento a tutte le amministrazioni locali, comprese quindi le autonomie speciali e i rispettivi comuni.

L'accordo di Milano ha dato risposte a queste tematiche. La contropartita alla riduzione delle entrate di bilancio doveva infatti essere una maggiore libertà di movimento e una semplificazione dei rapporti col governo.

La si è ottenuta sotto varie forme. Innanzitutto, ampliando la possibilità di spesa, con il passaggio dal patto di stabilità per tetti di spesa al patto per saldi finanziari. In altre parole, se le entrate fossero aumentate, avrebbero potuto aumentare anche le spese. Se la cosa appare ovvia oggi, non lo era in un'epoca in cui lo Stato imponeva indistintamente a tutti gli enti un taglio di spesa in una data percentuale rispetto alla spesa dell'anno prima. Poter spendere significava poter incentivare l'economia e di conseguenza produrre, attraverso il gettito fiscale, ulteriori entrate da redistribuire.

Una spinta alla capacità di spesa arrivò anche dal sistema dei riversamenti diretti dei tributi. Fino a quel momento i gettiti dei tributi devoluti, come ad esempio Irpef e Iva, non affluivano alle casse provinciali se non dopo l'emanazione di decreti del ministro dell'economia e delle finanze. Con l'accordo di Milano invece i tributi affluiscono sì alla struttura di gestione dell'Agenzia delle Entrate ma automaticamente, per i decimi di spettanza, vengono riaccreditati ai conti di tesoreria delle due Province autonome, che così possono dar corso ai pagamenti senza dover attendere l'emanazione dei decreti ministeriali.

La novità più rilevante è stata senz'altro la possibilità di intervenire sui tributi locali. La troviamo all'art. 73 dello statuto, il quale non riguarda tanto la possibilità di istituire tributi nelle materie su cui le province hanno competenza, quanto piuttosto la possibilità di modificare le aliquote, stabilire esenzioni, detrazioni, deduzioni ai tributi istituiti dallo Stato, con l'unico limite di non aumentarne il gettito. È grazie a questa disposizione che le due province sono potute intervenire sull'Irap, sull'addizionale regionale all'Irpef e, soprattutto, sulla tassa auto e sull'imposta provinciale sulle trascrizioni (Ipt).

La differenza rispetto alle altre regioni, ribadita dalla Corte costituzionale con sentenza n. 2/2012, consta nel fatto che le due Province autonome, dopo la modifica statutaria introdotta dall'accordo, non erano più limitate dalla forbice stabilita dallo Stato per gli interventi regionali, ma ricevevano un

marginale di manovra molto più ampio che poteva arrivare anche fino all'azzeramento di queste imposte. Non è un mistero che grazie a questa possibilità di intervento le due province hanno attratto sul territorio alcune imprese, con innegabili vantaggi sotto il profilo dell'occupazione, dell'innovazione tecnologica e, perché no, delle entrate di bilancio.

Ma oltre alle resistenze dei funzionari ministeriali, che hanno portato il Governo ad impugnare le manovre di Trento sull'Irap e di Bolzano sull'adizionale Irpef, poi dichiarate legittime dalla Corte costituzionale con la sopra menzionata sentenza n. 2 del 2012², gli interventi sul fisco da parte delle due province hanno anche suscitato reazioni scomposte da parte di alcune regioni a statuto ordinario. L'atteggiamento più radicale è stato quello assunto dalla Regione Lazio che ha aspramente criticato le riduzioni alla tassa auto e all'imposta di trascrizione disposte dalla Provincia di Bolzano per aver causato l'apertura di sedi legali sul territorio provinciale di diverse società di noleggio auto che prima avevano sede in Lazio. Nell'accusare l'Alto Adige di aver così attratto a Bolzano il gettito di imposte riferito ad attività che si svolgono in tutto il paese, la Regione Lazio ometteva di specificare che fino a poco prima quel medesimo gettito era comunque concentrato in un unico territorio, ovvero Roma. Non ottenendo particolare solidarietà nell'ambito della Conferenza Stato/regioni, la Regione Lazio decise di trascinare in giudizio le società di noleggio che avevano aperto sedi in Provincia di Bolzano con l'accusa di aver eluso l'imposta e rivendicando dalla Provincia di Bolzano il riversamento di quanto ottenuto. A distanza di qualche anno, è ora arrivata la pronuncia della Commissione tributaria del Lazio³. Che nel caso concreto

² Con sentenza n. 2/2012 la Corte costituzionale dichiara non fondate le questioni promosse dal Governo sulla Legge finanziaria provinciale per il 2011, ritenendo consentite le esenzioni introdotte dalla Provincia di Bolzano in materia di addizionale regionale Irpef in applicazione del comma 1-bis dell'articolo 73 St. e specificando che in ogni ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alle Province autonome, queste possono liberamente compiere una qualsiasi manovra purché essa non abbia l'effetto economico di superare i limiti delle aliquote superiori fissate dalla legge statale. Del tutto analoga la sentenza emessa con riferimento alla legge finanziaria della Provincia autonoma di Trento in ordine ad un'agevolazione Irap (cfr. Corte cost., sent. n. 357/2010; ed anche sent. n. 323/2011).

³ Con sentenza del 27 aprile 2022 la Commissione tributaria del Lazio ha accolto il ricorso di una società di noleggio operante da anni a Bolzano contro l'atto di accertamento emesso dalla Regione Lazio in riferimento alle tasse auto a partire dal 2016. La sentenza ricostruisce l'evoluzione normativa e chiarisce, rifacendosi anche a pronunce della Consulta, che dall'esame dell'articolo 7 della Legge 5 maggio 2009, n. 42 non sussiste un principio di territorialità basato sulla residenza nel caso della tassa auto, principio che esiste invece per i tributi riferiti a persone fisiche. Il presupposto impositivo della tassa in questione risiede invece nell'iscrizione nel pubblico registro automobilistico, tanto è vero che la tassa va pagata anche se il bene non è circolante. Appare chiaro – prosegue la sentenza – che la regione competente a riscuotere l'imposta va individuata sulla base del PRA ove il bene è registrato, poiché per legge gli

l'imposta non sia stata elusa e sia stata invece versata alla Provincia di Bolzano, lo dimostrano dunque sia i bilanci della Provincia sia l'essenza stessa del contenzioso con la Regione Lazio, che ha chiarito sia i presupposti dell'imposta e quindi la spettanza del tributo, sia l'insussistenza dell'abuso del diritto per il semplice spostamento della sede legale.

Si citano queste controversie solo per evidenziare come, all'atto pratico, pacifici principi in materia di federalismo fiscale e di libertà di stabilimento finiscano per scontrarsi con esigenze più elementari quali quelle di quadratura di bilanci, nonché con sentimenti di semplice invidia per operazioni politico-amministrative di successo. A tal proposito forse non è un caso se i predetti principi in materia di federalismo fiscale sono contenuti nella Legge 5 maggio 2009, n. 42, la medesima che ha stabilito l'obbligo di individuare un contributo di solidarietà a carico delle autonomie speciali. Ancora una volta, dunque il concorso alla finanza pubblica e la libertà di movimento si coniugano.

Una disposizione del tutto analoga a quella sui tributi propri "regionali" è quella introdotta all'art. 80 St., in cui si prevede la possibilità per le Province autonome di istituire nuovi tributi locali o di intervenire sui tributi locali di natura immobiliare istituiti dallo Stato. È così che sono nate l'IMI a Bolzano (Legge provinciale 23 aprile 2014, n. 31) e l'IMIS a Trento (Legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14), con cui si fissano discipline autonome rispetto all'IMU statale in vigore negli altri territori.

Altro tema da risolvere alla vigilia dell'accordo di Milano era quello del rimborso del costo delle funzioni delegate dallo Stato alle due Province autonome. Ovviamente non si è mai trattato di un vero e proprio rimborso, quanto piuttosto del riconoscimento alle province di ciò che lo Stato avrebbe speso se avesse ancora esercitato la competenza. Inoltre, per arrivare a determinare queste somme, ogni anno si svolgevano trattative che partivano

uffici del PRA sono in ogni provincia. Detto questo, la sentenza risolve il tema dell'abuso del diritto, anche qui ricostruendo gli elementi dell'istituto dell'abuso dalle pronunce della Corte di giustizia europea fino allo statuto del contribuente, e negandone la sussistenza nel caso in esame. Si è in presenza di abuso del diritto quando vi sono operazioni prive di sostanza economica, che pur rispettando formalmente le norme fiscali, realizzano un vantaggio indebito che costituisce l'effetto essenziale dell'operazione. Nel caso in esame – afferma la sentenza – manca la norma fiscale che sarebbe stata rispettata solo formalmente, poiché il presupposto impositivo della tassa auto non è collegato alla residenza intesa come sede legale della società di noleggio, ma alla società quale proprietaria del veicolo. Infine, la sentenza fa ampio richiamo alla libertà di scelta del contribuente tra diversi regimi opzionali e offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale, in coerenza con il principio costituzionale di libera iniziativa economica e con la libertà di stabilimento delle società. Libertà che viene limitata solo dalla presenza di costruzioni di puro artificio, prive di effettività economica, finalizzate solo ad eludere la normale imposta.

dall'applicazione di parametri ma giungevano poi a determinazioni più o meno equitative. Da tempo le province chiedevano la forfetizzazione di questi rimborsi (parziali) e finalmente con l'accordo la forfetizzazione ci fu in riferimento a tutte le funzioni in quel momento delegate, ovvero opere idrauliche, strade statali, motorizzazione e catasto. La Provincia di Bolzano – dove la competenza è delegata e non trasferita – ha ottenuto anche un rimborso per la scuola (commi 112 e 113 della Legge 191/2009). Con la forfetizzazione di questi importi le province hanno risparmiato in risorse dedicate alle trattative annuali e si sono assicurate una cifra sicura, costante, in grado di conferire maggiore certezza ai bilanci provinciali.

Nell'accordo si è trovato spazio anche per una competenza nuova, ossia quella sugli ammortizzatori sociali. Nel 2009 il tema della crisi delle imprese, che veniva da lontano ma non aveva lasciato indenni neanche i nostri territori, era particolarmente sentito e i governatori di Trento e Bolzano vollero ricavarsi uno spazio di intervento modulabile in base alle specifiche esigenze del territorio, in modo da poter aggiungere agli interventi statali in fase di elaborazione azioni ulteriori su scala provinciale, comunque da determinarsi in base ad intese con il Ministero del lavoro e con oneri a carico delle Province autonome (comma 124 della Legge n. 191/2009). Sulla base di questa disposizione è stata quindi approvata una specifica norma di attuazione allo statuto (D.lgs. 5 marzo 2013, n. 28), cui sono seguite le disposizioni legislative rispettivamente emanate dalle due Province autonome.

Vi è infine il tema dei vincoli di finanza pubblica, ovverosia di tutte quelle limitazioni alla spesa pubblica introdotte a più riprese dallo Stato con lo scopo di ridurre il costo dei servizi pubblici. Ovviamente si trattava di limitazioni vissute con particolare insofferenza dalle autonomie speciali perché dettavano regole di condotta in ambiti ad esse riservati.

Anche qui l'accordo ha stabilito un principio: il risparmio di spesa atteso dalle due Province autonome ed anche – ancorché in piccola quota – dalla Regione TAA è già stato assolto dalla riforma degli assetti finanziari disciplinata appunto dall'accordo, cioè da quel contributo alla finanza pubblica che si aggira attorno ai predetti 500 milioni per ciascuna provincia.

Non solo. L'accordo estende la sua tutela anche agli enti locali e agli altri organismi strumentali pubblici sul territorio provinciale. È infatti sancito all'art. 79 St. che il coordinamento finanziario sul territorio provinciale compete alle province, vale a dire che pur rimanendo nel quadro del più ampio coordinamento statale della finanza pubblica, eventuali misure di coordinamento finanziario sono dettate dalle due Province autonome e non trovano quindi diretta applicazione quelle stabilite con norme statali. Nel concreto questo si è poi tradotto in patti di stabilità stipulati da ciascuna provincia con

i rispettivi comuni, le camere di commercio, le aziende sanitarie, le istituzioni universitarie e gli altri enti inerenti sul rispettivo territorio.

In buona sostanza, con l'accordo di Milano è nato il "sistema territoriale regionale integrato" un concetto che sarà poi ripreso più volte nelle interlocuzioni con lo Stato per sottolineare l'unitarietà dei territori delle due province e l'autonomia nella determinazione delle forme di contenimento della spesa.

Volendo riassumere il senso dell'accordo di Milano, potremmo quindi dire che nasce da un'esigenza dello Stato, quella di riduzione della spesa pubblica, ma si attua soddisfacendo anche un'aspirazione delle due Province autonome, ossia quella di una maggiore libertà di azione. Io ebbi a sintetizzarlo così, pochi giorni dopo la firma: "siamo un po' meno ricchi ma un po' più autonomi".

3. Il patto di garanzia

Se fosse stato applicato integralmente, l'accordo di Milano sarebbe stato perfetto. Ma purtroppo non fu così. Ho già detto delle ritrosie di taluni funzionari ministeriali nel dare attuazione alle relative disposizioni, difficoltà spesso arrivate fino in Corte costituzionale e risolte spesso a vantaggio dell'autonomia, ma comportando comunque un dispendio di tempo ed energie. Il riferimento va emblematicamente alle riserve all'erario, ovvero alle quote di gettito tributario trattenute dallo Stato e quindi sottratte ai 9/10 destinati alle Province, le quali sono state applicate nonostante l'accordo di Milano ne delimitasse molto la possibilità di estensione alle spettanze delle due Province autonome. Dispute sono sorte anche attorno alle nuove discipline sulle accise sui prodotti energetici piuttosto che sulle imposte sui giochi.

Ma ciò che funzionava meno era la determinazione del contributo alla finanza pubblica. Il riassetto dei rapporti finanziari, con la riduzione delle entrate che ne conseguiva, doveva essere esaustivo. Invece, l'aggravarsi della crisi economica e finanziaria globale proprio dopo il 2009, con i riflessi che ne derivavano sulla finanza pubblica e quindi l'aumento della difficoltà di rispettare i parametri posti dall'Unione europea, costringevano lo Stato a introdurre nuove forme di risparmio forzato agli enti pubblici. Forme di risparmio che non distinguevano fra regioni ordinarie e speciali, men che meno tra autonomie che si erano già attivate all'indomani del varo della legge sul federalismo fiscale del 2009 e quelle che invece erano rimaste inerti.

Il Governo Monti nel 2012 aveva accantonato quote di gettiti tributari che spettavano alle due Province autonome, ma si trattava appunto di una forma

di risparmio forzoso, inaccettabile da parte dei governi provinciali. Ne è seguita una serie di incontri, in parte tecnici e in parte politici, con l'obiettivo di spiegare ai nuovi interlocutori del Governo centrale l'entità di quanto già fissato con l'accordo di Milano in termini di contributo alla finanza pubblica e di quanto poteva eventualmente essere il contributo ulteriore. Occorreva dimostrare che l'esercizio delle competenze, che le altre regioni – sia speciali che ordinarie – non avevano, richiedeva una delimitazione del contributo alla finanza pubblica, pena l'impossibilità di governare funzioni fondamentali come la sanità, la scuola, le strade, i comuni, inclusa la finanza locale, che in altri territori erano finanziate interamente – o quasi – dallo Stato.

Si lavorò a più ipotesi, facendo riferimento ai *conti pubblici territoriali* o alla *spesa statale regionalizzata* – con l'apporto di necessari correttivi – per dimostrare quale potesse essere il concorso ulteriore che i cittadini altoatesini e trentini potevano essere chiamati a sostenere attraverso una riduzione della spesa pubblica sul territorio.

Alla fine, si riuscì a convincere i rappresentanti del Governo con un ragionamento più semplice: le due Province autonome potevano concorrere al risanamento della finanza pubblica con un contributo al massimo pari al costo del debito pubblico riferito al territorio. In altre parole, se l'esigenza di ridurre la spesa pubblica nazionale discendeva dalla necessità di rispettare i parametri europei in termini di debito e di indebitamento (parametri di Maastricht), allora il concorso doveva essere agganciato al costo di quel debito. Andava quindi determinata la cifra con riferimento ad un certo anno e andava altresì fissato il principio per cui quell'importo sarebbe potuto variare solo in conseguenza del variare del costo del debito, in aumento o in diminuzione. Complessivamente la cifra fu individuata in 905 milioni annui, da suddividere tra le due Province autonome e la Regione TAA in ragione dell'incidenza del rispettivo PIL sul PIL regionale.

Caratteristica fondamentale era la dinamicità dell'accordo. L'importo non aveva solo un aggancio alla dinamica del debito pubblico ma poteva essere incrementato in una certa misura (+10%) per far fronte ad eccezionali esigenze di finanza pubblica e di un ulteriore importo (+10%), ma solo in caso di manovre straordinarie che si rendessero necessarie per rispettare norme europee in materia di riequilibrio dei bilanci.

Non era tanto importante la cifra quanto piuttosto il metodo, nonché la possibilità di dimostrare a tutti, comprese le altre regioni, che le due Province di Trento e Bolzano stavano contribuendo nella giusta misura, ossia quella richiesta dall'Unione europea. Il 15 ottobre 2014 si firmò l'accordo il quale, per mezzo della Legge 190/2014, andò a modificare lo statuto di autonomia, integrando l'articolo 79 nella versione a suo tempo introdotta con l'accordo

di Milano. Quindi il concorso alla finanza pubblica di ciascuna provincia è ora il risultato della somma dei due accordi, per un ammontare complessivamente pari a circa due miliardi all'anno, e se i bilanci provinciali non paiono risentirne particolarmente è perché sono alimentati interamente da entrate fiscali, cioè dalle entrate tributarie generate dal territorio che è ad oggi un territorio produttivo come dimostrato dall'andamento del PIL provinciale in rapporto a quello delle altre regioni.

Il motivo per cui il contributo stabilito con l'accordo di Milano non resse, nel senso che il Governo non esitò ad imporre sacrifici ulteriori, risiede nel fatto che il contributo era individuato in una cifra (come detto nel paragrafo precedente, il saldo algebrico tra entrate cessate e entrate fiscali nuove) e non in un metodo. Le cifre perdono infatti significato dopo poco tempo, mentre i metodi no. Il senso e la forza del patto di garanzia risiedono proprio qui. Si chiama dunque patto di garanzia perché con esso si voleva perseguire lo scopo di garantire le province da ulteriori tagli imposti da parte del Governo. A distanza di quasi dieci anni si può affermare che la garanzia ha funzionato. Non si tratta solo di una constatazione di fatto, bensì anche del principio statuito da parte della Consulta tra il 2016 e il 2017 in diverse sentenze. La legge di bilancio per il 2016 aveva ad esempio introdotto, come di consueto, un nuovo concorso finanziario a carico delle regioni finalizzato al risanamento della finanza pubblica. Non aveva distinto tra regioni ordinarie e autonomie speciali, ma aveva espressamente escluso le due Province di Trento e Bolzano. Cosa che produsse l'immediata reazione di alcune regioni, sia ordinarie che speciali. Queste ultime non si capacitavano del fatto che, nonostante avessero anche loro concordato con lo Stato un riassetto dei rapporti finanziari negli anni precedenti, a differenza di Trento e Bolzano non venivano escluse dai nuovi sacrifici. La sentenza n. 154 del 2017, in linea con la precedente giurisprudenza (Corte cost., sent. n. 28/2016), spiega le ragioni che rendono costituzionalmente legittima la scelta del Governo, in ciò cogliendo appieno il senso del patto di garanzia. La Corte ha dichiarato infatti non fondate le impugnazioni delle altre regioni alla luce della diversità di contenuto dell'accordo concluso con lo Stato da parte delle Province autonome rispetto a quelli conclusi dalle altre regioni speciali. Solo il patto di garanzia esclude infatti la possibilità di modifiche peggiorative, ad eccezione delle esigenze eccezionali di finanza pubblica e per gli importi predeterminati già nelle stesse clausole del patto. Insomma, dice la Consulta, la legge di stabilità per il 2015 – cioè la Legge n. 190/2014 che ha recepito il patto di garanzia – ha *«introdotto parametri oggettivi che, in quanto tali, impediscono interventi dello Stato arbitrari (...) Trento e Bolzano vengono a godere di una condizione di autonomia oggettivamente differente rispetto a quella propria del*

Friuli-Venezia Giulia in riferimento a richieste statali di concorso al risanamento dei conti pubblici».

Il patto di garanzia si occupa poi di alcune altre cose, come la restituzione delle riserve all'erario, o la specificazione della disciplina delle spettanze sulle accise sui prodotti energetici, e ripete – dato che era già stato stabilito con l'accordo di Milano – che le province daranno applicazione alle disposizioni sull'armonizzazione dei bilanci pubblici.

Infine, affrontando un tema accennato già in passato, il patto in esame riduce le entrate della Regione TAA a favore delle due Province autonome. Una scelta condivisibile, dal momento che una fetta non irrilevante del bilancio regionale era ed è comunque costituito da fondi da trasferire alle due Province autonome. Pertanto, il trasferimento di un decimo del gettito Iva dalla regione alle province non rappresenta altro che uno snellimento burocratico e non si presta a ragionamenti più ampi sul ruolo della regione.

Come detto, il compito principale del patto di garanzia è quello di garantire e proteggere i bilanci provinciali da altri prelievi finanziari da parte dello Stato. Il metodo scelto, come riconosciuto dalla stessa Corte costituzionale, ha aiutato a preservare l'assetto finanziario da nuove incursioni, ma certamente un aiuto è stato dato anche dai rapporti internazionali, che il presidente della Provincia di Bolzano ha curato con i ministri degli esteri italiano e austriaco e che hanno portato al formale scambio di note del 16 dicembre 2014 – vale a dire dopo la firma dell'accordo ma prima del suo recepimento in legge – tra il presidente del Consiglio Renzi e il cancelliere federale d'Austria Faymann.

4. Il correttivo del 2021

Quello del 2021 è un riassetto *sui generis*. Mentre le disposizioni statutarie ed extrastatutarie del 2009 e del 2014 sono espressamente dettate in applicazione di accordi precedentemente sottoscritti – quello del 30 novembre (accordo di Milano) e quello del 15 ottobre (patto di garanzia) – le disposizioni del 2021, anche qui statutarie ed extrastatutarie, hanno un'efficacia subordinata all'effettiva sottoscrizione di accordi in materia di finanza pubblica (comma 552, articolo 1, della L. 234/2021).

Questo dice molto della genesi e del senso di questo riassetto, che non nasce né da un'esigenza dello Stato né da una rivendicazione di carattere ordinamentale da parte delle due Province di Trento e Bolzano, quanto piuttosto da una constatazione di fatto: tutte le autonomie speciali avevano concordato con lo Stato, negli anni precedenti, forme di concorso alla finanza

pubblica e tutte registravano difficoltà di carattere finanziario per effetto della riduzione delle entrate fiscali provocata dalla pandemia del 2020 e dalle necessarie misure di contenimento disposte dallo Stato.

Le disposizioni del 2021 prevedono dunque un'attenuazione dei concorsi finanziari (comma 4-*bis*, articolo 79 St.) secondo uno schema piuttosto uniforme e comune alle altre autonomie speciali, anche se nel caso delle due Province autonome si riscontra l'aggiunta di una parte particolarmente interessante riguardante la spettanza alle province delle imposte sui giochi.

Da diversi anni il riconoscimento del gettito in questione aveva subito andamenti altalenanti, con discussioni anche accese sulla natura tributaria o non tributaria delle entrate ad esse relative. La partita si chiude con un riconoscimento piuttosto ampio della spettanza provinciale, che va ad integrare così l'articolo 75 dello statuto.

Rimane però irrisolta un'altra tematica, ovvero quella delle accise sui prodotti energetici. Affrontata con l'accordo di Milano, corretta successivamente con il patto di garanzia, la questione in esame è ancora improduttiva di effetti per la difficoltà di individuare i quantitativi di prodotto effettivamente consumati sul territorio.

Come detto, ogni patto con lo Stato porta con sé una contropartita, che talvolta, più che una pretesa della parte politica, sembra un'impuntatura dei funzionari ministeriali. Con i due precedenti accordi, ad esempio, il punto irrinunciabile per il Ministero dell'economia e delle finanze fu l'adesione delle due Province autonome e della Regione TAA alle regole del bilancio armonizzato. In quest'occasione invece, il punto imprescindibile è stato la partecipazione delle due Province di Trento e Bolzano alla Commissione tecnica per i fabbisogni standard dei comuni.

La rilevazione – dice il testo stesso dell'accordo che è identico sul punto a quello sottoposto alle altre autonomie speciali – è a soli fini conoscitivi. Ma del resto gli standard è a questo che servono, a far conoscere la differenza tra un costo teorico (standard) e un costo reale. L'auspicio è che questa adesione non segni l'inizio di un processo di omogeneizzazione dei servizi, che ben poco si concilierebbe con i diversi contesti territoriali del Paese.

5. Considerazioni conclusive e prospettive

Come detto introducendo il capitolo, l'ordinamento finanziario, cioè il titolo VI dello statuto di autonomia, è il frutto di disposizioni che si sono evolute nel tempo. Le norme originarie sono state integrate dai diversi accordi fino a comporre un quadro abbastanza organico, fatto di spettanze di

tributi erariali e locali, di concorso alla finanza pubblica in attuazione dei principi di perequazione e solidarietà codificati nell'articolo 119 della Costituzione e di un ruolo delle due Province autonome in materia di coordinamento alla finanza pubblica sul rispettivo territorio.

Il tema fondamentale rimane però sempre il medesimo: l'esigenza di stabilità degli assetti.

Per poter pianificare le proprie politiche, le Province autonome debbono poter contare sulla tenuta delle proprie entrate, che certamente sono il riflesso dell'andamento dell'economia, in primo luogo locale ma anche nazionale. Non possono invece essere condizionate da scelte unilaterali effettuate da questo o quel Governo che succede alla guida del Paese.

In particolare, col patto di garanzia, si è perseguito l'obiettivo di non vedere imposti nuovi risparmi o richiesti ulteriori contributi finanziari, cionondimeno vi è anche un altro pericolo per la stabilità delle finanze provinciali, ovvero quello delle così spesso annunciate riforme fiscali.

Stante l'elevato livello della pressione fiscale in Italia, è logico pensare che possibili riforme abbiano per oggetto una riduzione della pressione. In apparenza un calo delle imposte sarebbe positivo per tutti, compresa la popolazione residente o operante nel territorio altoatesino e in quello trentino.

In realtà però le cose sono più complicate. Le autonomie speciali, non solo Trento e Bolzano, finanziano con il gettito fiscale prodotto dal territorio servizi che nelle regioni ordinarie sono gestiti – e quindi anche finanziati – dallo Stato. Tra gli esempi più significativi, si possono citare la scuola, le strade, i comuni, la sanità, il trasporto locale.

Una riduzione dell'Irpef, dell'Ires o dell'Iva non avrebbe contraccolpi immediati nelle regioni ordinarie, se non accompagnata da riduzioni degli stanziamenti di spesa da parte dei ministeri competenti nei settori sopra citati. Viceversa, per le autonomie speciali, la riduzione delle entrate fiscali si tradurrebbe immediatamente in un taglio al relativo bilancio e, quindi, in un taglio a questi importanti settori di spesa.

È una circostanza che è stata oggetto di frequente discussione negli ultimi anni e che ha prodotto anche qualche timido risultato. Lo si vede nella legge di bilancio per il 2022 che ha riconosciuto agli enti una compensazione per il minor gettito Irap e per la rimodulazione degli scaglioni Irpef. Siamo tuttavia ancora lontani dall'affermazione di un principio fondamentale, ovvero quello per cui – già alla vigilia di una riforma fiscale destinata ad incidere sui grossi tributi – Governo centrale ed autonomie speciali devono incontrarsi per pianificare gli effetti della riforma sui bilanci degli enti territoriali e concertare le modalità attraverso le quali compensare i minori gettiti fiscali che della prima sono conseguenza. Se questo principio non verrà ricono-

sciuto, l'effetto di una riforma coraggiosa, e peraltro giusta, di cui da tempo si parla, sarebbe quello di compromettere le entrate di bilancio delle autonomie speciali e, conseguentemente, mettere a repentaglio la capacità di gestione delle funzioni ad esse affidate dai rispettivi statuti di autonomia.

Questa è dunque la sfida da affrontare nel prossimo futuro. Peraltro, una volta tanto le autonomie speciali – che per il resto hanno in comune l'essere speciale l'una rispetto all'altra – stanno procedendo assieme. Nel coordinamento delle regioni ad autonomia differenziata, all'interno della Conferenza delle Regioni, il tema appare tra i primi nell'agenda delle questioni da affrontare con il Governo centrale, il quale da parte sua annuncia, a più riprese, l'intenzione di procedere ad una riforma fiscale con l'intento di rendere più sostenibili i consumi dopo il rialzo dei costi a cui stiamo assistendo negli ultimi mesi, riconducibile almeno in parte alla pandemia.

5. L'AUTONOMIA PROVINCIALE ALLA PROVA DELLE ESIGENZE DI RIEQUILIBRIO DELLA FINANZA PUBBLICA: CRONISTORIA DELL'EVOLUZIONE NORMATIVA E GIURISPRUDENZIALE

di Sara Parolari e Alice Valdesalici*

1. Introduzione

Le esigenze di riequilibrio della finanza pubblica rappresentano oggi uno dei fattori che maggiormente riesce a condizionare l'evoluzione dell'ordinamento finanziario provinciale, arrivando anche a plasmarne i tratti caratterizzanti. La stretta interconnessione esistente tra la finanza pubblica provinciale e quella statale emerge anche solo guardando alla *ratio* che ha portato alla prima modifica del titolo VI dello statuto di autonomia del 1972, introdotta con la L. n. 386/1989. La disposizione era infatti finalizzata ad adeguare lo statuto al nuovo sistema tributario introdotto con la riforma statale del 1971, con cui lo Stato aveva soppresso molti dei tributi ricompresi dallo statuto di autonomia del 1972 tra le compartecipazioni al gettito di tributi erariali di spettanza provinciale¹. Sul piano giuridico-formale il legame si fa

* Sara Parolari e Alice Valdesalici sono ricercatrici presso l'Istituto di studi federali comparati di Eurac Research. Per quanto le riflessioni qui riportate costituiscano il frutto di impressioni e valutazioni integralmente condivise, i paragrafi 1 e 2 sono da attribuire a Sara Parolari, il paragrafo 3 ad Alice Valdesalici.

¹ Tra questi si menzionano – a titolo esemplificativo – l'imposta sui redditi di ricchezza mobile o l'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo. Il ritardo con cui sono stati avviati i negoziati con lo Stato per la modifica dello statuto è, in parte, collegato all'opportunità di attendere il completamento del processo di trasferimento di nuove competenze in capo alla provincia, avviato a partire dallo statuto di autonomia del 1972, al fine di garantire un ammontare di risorse adeguato al fabbisogno finanziario. Tra il 1987 e il 1988 sono state ad esempio adottate le norme di attuazione per il passaggio di rilevanti funzioni, tra cui si menzionano l'assistenza scolastica e l'opera universitaria, la scuola e il personale amministrativo, i trasporti, incluse le linee ferroviarie in concessione, il sostegno finanziario alla cooperazione. Alla revisione statutaria è seguita poi l'adozione di due norme di attuazione: una prima è il D.lgs. n. 268/1992, in cui si fissava, tra il resto, la disciplina di dettaglio dei criteri per il calcolo del gettito tributario riferibile al territorio provinciale e si prevedeva una prima disciplina delle riserve all'erario; una seconda, emanata solo pochi anni dopo, è il D.lgs. n.

tuttavia più evidente a partire dalla revisione statutaria apportata con L. n. 191/2009, in recepimento di quanto definito con il c.d. accordo di Milano. L'intero impianto della riforma è in questo caso espressione di quelle esigenze di coordinamento connesse all'adozione della Legge delega 42/2009 per l'attuazione del federalismo fiscale (art. 119 Cost.), con particolare riferimento alle previsioni di cui all'art. 27. Ciò comporta dunque la necessità di soffermarsi innanzitutto sull'art. 119 della Costituzione, così come modificato dalla riforma costituzionale del 2001 e, quindi, sulla Legge delega n. 42 del 2009 introdotta dopo otto anni per dare attuazione a tale articolo.

2. La riforma (statale) del federalismo fiscale: dall'articolo 119 della Costituzione alla Legge delega n. 42 del 2009

Il fulcro dell'art. 119, così come modificato nel 2001, è il riconoscimento in linea teorica dell'autonomia finanziaria, sia di entrata che di spesa, a tutti gli enti territoriali – quindi non solo alle regioni – stabilita quale principio generale².

In proposito, la stessa riforma costituzionale ha fatto venir meno la riserva di legge statale volta a fissare forme e limiti dell'autonomia finanziaria regionale; ciò con la precisazione, tuttavia, che il “coordinamento della finanza pubblica” costituisce materia di competenza legislativa concorrente, per la

432/1996, con il quale, da un lato, si precisava e in parte si modificava la disciplina precedente, avendo quest'ultima ingenerato nella sua applicazione diversi dubbi interpretativi, dall'altro, si integrava la relativa disciplina determinando le modalità per la definizione delle intese relative a: la quota variabile o i tributi afferenti all'ambito provinciale, ma riscossi fuori, oppure le conseguenze derivanti dalle manovre statali, o ancora la riduzione notevole del gettito dell'Iva relativa all'importazione, a seguito del nuovo regime comunitario degli scambi. Ciò anche al fine di ridurre i ritardi con cui si procedeva alla definizione del relativo ammontare. Per un'analisi dettagliata del contenuto delle due disposizioni e per un approfondimento sulle cause della revisione della norma di attuazione del 1992, si veda: Tretter L., Zambarda M., Riccabona L. (2011), *La finanza provinciale*, in Marcantoni M., Postal G., Toniatti R., a (cura di), *Quarant'anni di autonomia, vol. 1 - Le istituzioni e la funzione legislativa*, Franco Angeli/TSM, Milano, 382. Sull'evoluzione dell'ordinamento finanziario provinciale, cfr. i capitoli 3 e 4 del volume.

² Si veda in proposito: Tucciarelli C. (2020), *Il sistema di finanziamento delle regioni ordinarie italiane tra autonomia e coordinamento*, in Palermo F., Parolari S., Valdesalici A. (a cura di), *Costituzioni finanziarie e riforme: Italia e Spagna a confronto*, ESI, Napoli, 109-150. Con riferimento all'autonomia finanziaria di entrata e di spesa, si vedano: Brancasi A. (1984), *Autonomie locali e finanza*, cit., 1417; ed anche, De Grazia D. (2002), *L'autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione*, cit., 275-277.

quale è dunque riservata allo Stato la determinazione dei principi fondamentali³.

Proprio il coordinamento tra regimi finanziari speciali e sistema finanziario della Repubblica è una delle questioni interpretative lasciate aperte dalla riforma.

Se, da un lato, emerge chiaramente che alle condizioni di specialità consentite dall'art. 116 Cost. ed all'autonomia finanziaria per tutti i livelli di governo affermata dal primo comma del nuovo articolo 119 Cost., fanno pur sempre da contraltare una serie di limiti e principi cardine – oltre ai menzionati principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, ad esempio il limite dell'armonia con la Costituzione – dal cui rispetto non sono dispensate neppure le autonomie speciali, in quanto principi supremi dell'ordinamento (per ciò stessi, inderogabili), dall'altro, il testo costituzionale non permette di per sé di individuare l'effettiva estensione e la portata dei limiti stessi. Ciò con la conseguenza che, anche in seguito alla riforma del 2001, la Corte costituzionale è stata chiamata ad intervenire, suo malgrado, per definire i contorni dell'autonomia finanziaria delle regioni – anche speciali – svolgendo così un'importante e delicata funzione suppletiva del legislatore statale.

Dopo ben otto anni da quando il principio dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali *tout court* è stato affermato sulla carta, è finalmente intervenuta la Legge delega n. 42 del 2009, che – almeno nelle intenzioni – aspirava a declinare in termini più concreti le previsioni dell'articolo 119 della Costituzione.

Con specifico riferimento alle autonomie speciali, tale intervento normativo non ha fatto altro che confermare la specialità finanziaria da tempo riconosciuta, tra l'altro, dalla giurisprudenza costituzionale⁴. La riforma del c.d. federalismo fiscale di cui alla legge delega e relativi decreti attuativi non trova, infatti, applicazione negli enti dotati di autonomia differenziata, se non per alcune disposizioni specifiche e residuali ad essi espressamente estese.

Cionondimeno, le modifiche apportate agli ordinamenti finanziari speciali dal 2009 in poi sono significative ed anche se non sono direttamente riconducibili alla riforma in questione, di questa possono considerarsi una conseguenza indotta⁵.

³ Per una disamina del sistema di finanziamento delle regioni ordinarie dopo la riforma costituzionale del 2001 e l'approvazione della Legge delega n. 42/2009, cfr. capitolo 1 del volume.

⁴ Cfr. *ex plurimis*, Corte cost., sent. n. 341/2009.

⁵ Cfr. Valdesalici A. (2020), *Riforma del federalismo fiscale e Regioni speciali: gli opposti a volte si attraggono*, in Palermo F., Parolari S., Valdesalici A. (a cura di), *Costituzioni finanziarie e riforme*, cit., 205-221.

L'appiglio normativo di tali modifiche si rinviene nell'art. 27 della Legge n. 42, il quale impone un obbligo di coordinamento della finanza della specialità con la finanza pubblica statale complessivamente intesa. La *ratio* che anima la disposizione consiste nel trovare un bilanciamento tra le esigenze della specialità e la conseguente differenziazione territoriale, da un lato, e la partecipazione al riequilibrio della finanza pubblica, dall'altro. La norma si limita a prevedere il necessario contributo delle regioni speciali e delle Province autonome di Trento e Bolzano agli obblighi di perequazione e solidarietà, nonché ai vincoli imposti dal patto di stabilità interno e agli obblighi derivanti dall'ordinamento comunitario, rinviando per la determinazione del coinvolgimento concreto alle norme di attuazione degli statuti di autonomia ed accettando così il rischio di una separazione delle sorti dell'autonomia finanziaria speciale rispetto a quella ordinaria.

Questo principio di sistema – ovvero che il coordinamento della finanza delle autonomie speciali con quella statale si realizza attraverso accordi bilaterali a livello di esecutivi, in cui trova conciliazione la specialità finanziaria con la necessaria partecipazione delle autonomie al riequilibrio della finanza pubblica (cfr. capitolo 6) – è stato codificato per la prima volta in maniera esplicita e sistematica in una legge dello Stato nell'art. 27 della Legge n. 42/2009, ancorché la sua fonte si rinvenga in legge costituzionale ed in particolare per le due Province autonome all'art. 104 St.

Ciò non di meno, già prima della codificazione di questo principio nel 2009, sia la giurisprudenza costituzionale che la legislazione statale avevano riconosciuto la possibilità per lo Stato di richiedere alle regioni speciali la partecipazione alle esigenze di convergenza e stabilità finanziaria, purché ciò avvenisse nelle forme negoziate tipizzate. In altre parole, già prima del 2009 si ribadiva a livello teorico l'intangibilità del regime finanziario speciale, ovvero l'inammissibilità di disposizioni di coordinamento vincolistiche direttamente applicabili, ma si tolleravano deroghe, ammesso che si fosse raggiunto un accordo sul punto⁶.

In passato, infatti, in diverse occasioni si è reso necessario garantire un contributo da parte degli enti speciali alla finanza statale. In seguito alla grave crisi economica del 1992, per esempio, lo Stato ha adottato delle misure che incidevano anche sull'autonomia speciale sia sul lato della spesa sia su quello delle entrate, senza che queste venissero preventivamente negoziate. Vennero ad esempio congelati i trasferimenti riconducibili alle c.d. quote variabili e furono introdotte riserve all'erario per trattenere al bilancio

⁶ Cfr. sul necessario rispetto del principio consensualistico, *ex plurimis*, Corte cost., sentt. n. 341/2009, n. 71/2021, n. 241/2012.

statale le entrate tributarie derivanti dall'aumento della pressione fiscale⁷. In tale occasione le autonomie speciali, soprattutto quelle alpine, hanno invocato il loro diritto – sancito a livello statutario – a negoziare con lo Stato strumenti e modalità con cui garantire il contributo alla ricomposizione degli equilibri di finanza pubblica complessiva. Quanto alle modalità del concorso, già in quegli anni questo si è tradotto nel trasferimento di competenze statali con oneri a carico dei bilanci provinciali⁸.

La prassi ha tuttavia rilevato come questo elemento procedurale cardine dell'autonomia finanziaria speciale sia stato messo alla prova dalla portata espansiva degli interventi statali connessi alle esigenze di riequilibrio della finanza pubblica, attraverso cui sono state progressivamente introdotte normative vincolistiche sempre più pervasive anche nei confronti delle autonomie speciali. Il tutto suggellato, prima e dopo il 2009, da numerose pronunce della giurisprudenza costituzionale⁹.

3. L'attuazione progressiva del coordinamento della finanza pubblica (ex art. 27, L. 42/2009) e l'impatto sulla specialità finanziaria del Trentino-Alto Adige/Südtirol

3.1. Atto primo: il concorso nei termini dell'accordo di Milano

L'attuazione dell'art. 27, ovvero le modalità con cui ciascuna regione a statuto speciale ha realizzato il coordinamento del suo sistema finanziario con quello statale, è avvenuta in maniera eterogenea¹⁰. Conseguentemente, anche i limiti imposti alla relativa autonomia finanziaria non sono del tutto equivalenti.

⁷ Lunelli G. (2020), *Quei 430 milioni e la storia dei rapporti finanziari con Roma*, Il dossier – Politica e Istituzioni, TGR Trento (rainews.it), ultimo accesso 22.06.2022.

⁸ È il caso delle competenze il cui trasferimento è stato fatto oggetto di norma di attuazione tra il 1994 e il 2007: si pensi ad esempio all'istruzione, incluso il personale delle scuole di ogni ordine e grado, alle strade statali e alla motorizzazione civile, al demanio idrico e alle concessioni statali di grandi derivazioni di acque pubbliche a scopo idroelettrico, alle reti di distribuzione dell'energia, inclusa quella elettrica, agli uffici statali del lavoro con le direzioni regionali e provinciali, agli uffici periferici dei ministeri dell'industria, dei lavori pubblici, o ancora alla previdenza integrativa.

⁹ Si veda, tra le molte, Corte cost., sentt. n. 193/2002, n. 353/2004, n. 82/2007 e n. 102/2008.

¹⁰ Per il quadro di quanto avvenuto nelle varie realtà speciali, si rinvia nuovamente a: Valdesalici A. (2020), *Riforma del federalismo fiscale e Regioni speciali: gli opposti a volte si attraggono*, cit., 205 e ss.

Da un punto di vista temporale, sono stati gli ordinamenti alpini i primi ad attivarsi: prima il Trentino-Alto Adige, l'anno successivo il Friuli-Venezia Giulia e la Valle d'Aosta. Il tutto si è realizzato attraverso un duplice ciclo di accordi: i primi risalenti al 2009, i secondi al periodo 2014-2016, con cui si è appunto definito il concorso di ciascuna entità speciale alla solidarietà e al riequilibrio finanziario¹¹.

In termini generali, tali accordi hanno risposto a logiche redistributive, determinando nel complesso un risparmio di spesa a vantaggio del bilancio statale per un ammontare variabile tra un ente e l'altro. Le modifiche apportate ai vari ordinamenti finanziari speciali hanno inciso essenzialmente su due componenti:

1) l'ammontare delle entrate, che hanno riscontrato una generale riduzione attraverso il taglio dei trasferimenti statali, la previsione di accantonamenti, il ricorso a riserve all'erario;

2) l'autonomia di spesa, la quale ha subito una compressione, prima, attraverso l'introduzione di limiti quali la previsione di 'tetti di spesa' a contributo del patto di stabilità interno e, successivamente, in forza delle regole previste per garantire il rispetto del pareggio di bilancio.

Per quanto riguarda nello specifico il caso del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, il primo accordo – ovvero quello noto come accordo di Milano (siglato il 15.10.2014 e recepito dalla L. 191/2009) – ha inciso innanzitutto sulle risorse a disposizione, comportando una contrazione della dotazione finanziaria complessiva nel bilancio delle due Province autonome (cfr. *amplius* capitolo 4). In secondo luogo, ha previsto esplicitamente l'accollo, totale o parziale, al bilancio provinciale delle spese per le funzioni delegate, da considerarsi a titolo di contributo al riequilibrio della finanza pubblica, per un ammontare complessivo pari a 100 milioni di euro annui per ciascuna provincia, ivi inclusi i 40 milioni di oneri per i territori confinanti. Dal momento che a partire dal 2009 tale delega si è realizzata in termini considerevoli sia per Trento che per Bolzano, anche questa tipologia di misure ha avuto come effetto un aumento del fabbisogno di spesa a fronte di un ammontare di entrate ridotto, andando così ad incidere negativamente sull'autonomia di spesa provinciale ma positivamente sull'autonomia politica¹². Sempre con l'accordo

¹¹ Sardegna e Sicilia invece hanno raggiunto un accordo con lo Stato solo in anni più recenti. Per un approfondimento si rinvia a: Valdesalici A. (2018), *Autonomia finanziaria e specialità: un modello per sei sistemi ad alto tasso di differenziazione*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Le variabili della specialità*, cit., 161-198.

¹² Tra queste si menzionano gli ammortizzatori sociali (D.lgs. n. 28/2013), l'università degli studi di Trento (D.lgs. n. 142/2011), l'esercizio delle funzioni amministrative concernenti il parco nazionale dello Stelvio (D.lgs. n. 141/2016), la delega di funzioni riguardanti l'attività

sono state poi fissate le modalità del concorso provinciale al patto di stabilità interno, ponendo in capo alle due Province di Trento e Bolzano l'obbligo di raggiungere su base annua un obiettivo di saldo tra entrate e spese finali, in termini di competenza mista, seppur lasciando ai due enti autonomi la scelta delle modalità attraverso cui conseguire tale saldo.

Se con l'accordo si è perseguito *in primis* il coordinamento dell'ordinamento finanziario provinciale con la finanza pubblica statale in applicazione dell'art. 27 della Legge delega 42/2009¹³, cionondimeno, esso ha costituito anche l'occasione per un complessivo consolidamento dell'autonomia, sia finanziaria che politica. In questo capitolo ci si focalizza tuttavia solo sul coordinamento e quindi sulle misure introdotte a titolo di contributo al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà, nonché – più in generale – al riequilibrio della finanza pubblica. Per una disamina complessiva delle modifiche apportate dall'accordo di Milano, anche sul fronte dell'autonomia, si rinvia invece al capitolo 4 del volume.

Se il quadro così delineato ha avuto sicuramente il pregio di garantire una maggiore certezza delle entrate provinciali, a partire dal 2010 si è tuttavia registrato un ulteriore indebolimento dell'autonomia finanziaria provinciale e regionale, sia di entrata che di spesa. Tale indebolimento è stato causato dalle manovre finanziarie con cui lo Stato – per fronteggiare la grave crisi economico-finanziaria che l'Italia stava attraversando – ha imposto unilateralmente una serie di misure che hanno inciso sugli assetti di tutti gli enti territoriali, sia ordinari che speciali¹⁴. Ciò si è verificato sotto forma di tagli ai trasferimenti erariali, limiti alla spesa, inasprimento dei contributi al patto di stabilità, nonché tramite la previsione di accontamenti e il frequente ri-

amministrativa e organizzativa di supporto agli uffici giudiziari (D.lgs. n. 161/2017), nonché il finanziamento integrale della Libera Università di Bolzano, del funzionamento del Conservatorio Claudio Monteverdi di Bolzano, o ancora i costi del servizio di spedizione e recapito postale con riferimento al territorio provinciale di Bolzano, o la costruzione di infrastrutture di competenza statale sul territorio provinciale (ad esempio il carcere di Bolzano).

¹³ Il primo comma dell'art. 27 sancisce infatti che “Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto degli statuti speciali, concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, 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 (*omissis*)”. Per una narrazione esaustiva dei lunghi negoziati intercorsi tra lo Stato e le due Province autonome, si rinvia a: E. Magnago, *Prima, durante e dopo l'Accordo di Milano. Relazioni finanziarie Stato-Province Autonome tra federalismo fiscale e crisi economica*, in F. Palermo, S. Parolari, A. Valdesalici (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomie territoriali: lo stato dell'arte nell'Euregio Tirolo – Alto Adige/Südtirol – Trentino*, Cedam, Padova, 2013, 195-222.

¹⁴ Emblematicamente si cita il D.L. n. 78/2010, convertito in L. n. 122/2010, recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica.

corso alle riserve all'erario, in violazione delle condizioni e dei limiti posti dalla norma di attuazione che ne detta(va) la disciplina¹⁵.

D'altro canto, anche se i provvedimenti di finanza pubblica adottati dallo Stato negli ultimi anni contenevano le c.d. clausole di salvaguardia, l'effetto di tali previsioni non è stato quello di escludere del tutto le autonomie speciali dal contributo di volta in volta previsto per il consolidamento dei conti pubblici, ma di fatto solo quello di subordinarne l'efficacia all'adeguamento del rispettivo ordinamento, con procedure rispettose del principio pattizio¹⁶.

3.2. La costituzionalizzazione del principio del pareggio e la conseguente evoluzione giurisprudenziale

Con l'aggravarsi della crisi economica, il deteriorarsi della finanza pubblica italiana e il conseguente inasprimento degli obblighi imposti dall'Unione europea alla finanza pubblica, lo Stato ha adottato diverse disposizioni normative in materia di coordinamento finanziario con cui ridefiniva il contributo degli enti territoriali al patto di stabilità interno ed in particolare al contenimento complessivo della spesa pubblica. Nonostante il contributo provinciale fosse già stato definito con l'accordo di Milano, costituzionalizzato peraltro attraverso la modifica dell'art. 79 St., lo Stato ha in alcuni casi esteso l'applicazione di norme in materia di riduzione della spesa pubblica anche alle Province autonome di Trento e Bolzano, adducendo a giustificazione la circostanza che si trattasse di principi di coordinamento finanziario¹⁷.

La Consulta è intervenuta più volte avvallando la legittimità costituzionale di interventi statali – anche piuttosto stringenti – attraverso una lettura

¹⁵ A partire dal 2014 la disciplina delle condizioni e dei limiti per il ricorso alle riserve all'erario è contenuta nello statuto di autonomia (art. 79). È denominato "accantonamento" quello strumento «[p]er mezzo [del quale], poste attive che permangono nella titolarità della regione, cui infatti spettano in forza degli statuti e della normativa di attuazione (Corte cost., sent. n. 23/2014), sono sottratte a un'immediata disponibilità per obbligare l'autonomia speciale a ridurre di un importo corrispondente il livello delle spese» (Corte cost., sent. n. 188/2016).

¹⁶ Cionondimeno, la stessa Corte costituzionale in diverse pronunce, da un lato, riconosce come il metodo dell'accordo sia funzionale a garantire il bilanciamento tra l'autonomia e l'unità della Repubblica, rappresentando lo strumento attraverso cui «[...] conciliare e regolare in modo negoziato il doveroso concorso delle regioni a statuto speciale alla manovra di finanza pubblica e la tutela della loro autonomia finanziaria, costituzionalmente rafforzata», dall'altro, sottolinea che «il contenuto dell'accordo deve essere compatibile con il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità, della cui salvaguardia anche le regioni a statuto speciale devono farsi carico [...]».

¹⁷ *Ex plurimis*, D.L. 78/2010, convertito in L. 122/2010.

particolarmente ampia *in primis* della competenza statale di coordinamento della finanza pubblica¹⁸. La Corte ha, infatti, chiarito che i principi del coordinamento finanziario «devono ritenersi applicabili anche alle autonomie speciali, in considerazione dell’obbligo generale di partecipazione di tutte le regioni, ivi comprese quelle a statuto speciale, all’azione di risanamento della finanza pubblica»¹⁹.

Ciò in forza della configurazione che la Consulta ha accolto del coordinamento finanziario alla stregua di una “competenza funzionale”, che in quanto tale non ricade su un oggetto ben determinato, ma va letta in senso finalistico, come riferita a finalità strategiche, il perseguimento delle quali legittima di volta in volta un intervento statale a garanzia dell’equilibrio finanziario complessivo, pur nella salvaguardia di un certo grado di autonomia sub-statale²⁰.

Così ragionando si può dunque prescindere dalla distinzione tra norma di principio e norma di dettaglio, per abbracciare invece una posizione ancora meno netta e prevedibile che prende in considerazione l’esclusiva attinenza dell’intervento statale all’equilibrio della finanza pubblica²¹. In altre parole, pur avendo la Corte riconosciuto che in alcuni casi si è verificato un vero e proprio “stillicidio di norme” che a vario titolo hanno inciso sulle entrate regionali²², il coordinamento della finanza pubblica è divenuto negli anni un titolo competenziale legittimante una disciplina statale estesa fino a ricoprire i profili di dettaglio della potestà di spesa, anche delle regioni a statuto spe-

¹⁸ Cfr. Bilardo S. (2014), *La prospettiva statale sul coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, in Toniatti R., Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale*, Quaderni, 8, Università degli studi di Trento, Trento, 51-59, 57.

¹⁹ Corte cost., sentt. n. 82/2007, n. 417/2005, n. 353/2004, n. 345/2004, n. 36/2004; in senso analogo, anche sentt. n. 267/2006, n. 229/2011, n. 82/2007 e n. 169/2007. Con riferimento specifico alle due Province autonome, si segnalano: *ex multis*: Corte cost., sent. n. 221/2013, considerato in diritto, punto 3.2.; nonché le precedenti: Corte cost., sentt. n. 3/2013, n. 229/2011, n. 120/2008 e n. 169/2007. Per una ricostruzione della giurisprudenza costituzionale sul tema e sulla sua evoluzione, si veda: Gallo F. (2017), *Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza*, cit.

²⁰ Per la Consulta (Corte cost., sent. n. 414/2004, considerato in diritto, punto 4) si tratta “più che [di] una materia, [di] una funzione che, a livello nazionale, e quanto alla finanza pubblica nel suo complesso, spetta allo Stato”.

²¹ A tal proposito, Senato della Repubblica (2017), *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, cit., 21 e 27.

²² Corte cost., sent. n. 9/2019.

ziale²³. Non a caso la dottrina considera il coordinamento finanziario alla stregua di una nozione ‘onnivora’ che può toccare tutti i settori²⁴.

D’altro canto, per la Consulta tali norme sono legittime in quanto non impongono «alle regioni di adottare i puntuali tagli alle singole voci di spesa da essa considerate», bensì «richied[ono] che esse, anche attraverso una diversa modulazione delle percentuali di riduzione, conseguano comunque, nel complesso, un risparmio pari a quello che deriverebbe dall’applicazione di quelle percentuali». Poiché le due Province autonome possono indicare ulteriori e diverse misure per assicurare il rispetto del saldo complessivo, l’autonomia finanziaria sarebbe infatti preservata.

Se cioè si è ripetutamente ammesso che il coordinamento finanziario statale, rispetto alla posizione delle autonomie speciali, è caratterizzato sul piano formale come avente natura negoziale²⁵, nella prassi – sia a livello di legislazione che di interpretazione giurisprudenziale – lo stesso si è caratterizzato per la portata estremamente pervasiva delle sue misure²⁶. La Corte ha infatti riconosciuto come lo Stato possa – seppur in casi particolari – derogare al principio pattizio per determinare unilateralmente, ma in via provvisoria, il concorso al riequilibrio finanziario, laddove ciò risulti indefettibile per assicurare la riuscita della manovra finanziaria²⁷. Si è quindi riconosciuta la legittimità di interventi statali sulla base della valorizzazione dei profili di unità giuridica ed economica della Repubblica, con conseguente forte armonizzazione ai bilanci statali anche dell’autonomia di spesa delle autonomie speciali²⁸.

Quanto sinora detto trova riscontro anche nella principale giurisprudenza che ha direttamente interessato le due Province autonome di Bolzano e Trento. In proposito, sono numerose le sentenze che destano interesse. Tra queste, merita di essere menzionata la sentenza n. 175 del 2014, in cui la Corte ha affermato che «i principi fondamentali della legislazione statale in

²³ La Corte ha infatti avuto modo di affermare che la specificità delle prescrizioni non possa escludere di per sé il carattere generale di una norma, qualora essa risulti legata al principio stesso da un evidente rapporto di coesistenzialità o di necessaria integrazione (Corte cost., sent. n. 99/1987).

²⁴ In tal senso: Bifulco R. (2014), *Il coordinamento finanziario tra crisi economica e contesto europeo*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit. 47.

²⁵ Corte cost., sentt. n. 241/2012, n. 22/2014, n. 44/2014.

²⁶ Cfr. Toniatti R., Guella F., *Introduzione*, Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità*, cit.

²⁷ Corte cost., sentt. n. 23/2014 e n. 19/2015. Sulla giurisprudenza costituzionale relativa a coordinamento finanziario e autonomie speciali, si veda: Cerruti T. (2017), *Le Regioni speciali tra perequazione e coordinamento*, cit.

²⁸ *Ex multis*, Corte cost., sentt. n. 60/2013, n. 39/2014, n. 88/2014, n. 188/2014.

materia di coordinamento della finanza pubblica – per essere funzionali anche ad assicurare il rispetto del parametro dell'unità economica della Repubblica (sentenze n. 104, n. 79, n. 51 e n. 28 del 2013, n. 78 del 2011) e a prevenire squilibri di bilancio (sentenza n. 60/2013) – sono applicabili anche alle regioni a statuto speciale ed alle Province autonome di Trento e Bolzano, in quanto necessari per preservare l'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche in riferimento ai parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.) e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, primo comma, Cost.): equilibrio e vincoli oggi ancor più pregnanti [...] – nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della Legge costituzionale n. 1 del 2012, che nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama [...] il complesso delle pubbliche amministrazioni ad assicurare, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico (sent. 60/2013)».

Con la conseguenza che dinanzi ad un intervento legislativo statale di coordinamento della finanza pubblica riferito alle regioni, e cioè nell'ambito di una materia di tipo concorrente, è naturale che da esso derivi una, per quanto parziale, compressione degli spazi entro cui possono esercitarsi le competenze legislative ed amministrative di regioni e province autonome, nonché della stessa autonomia di spesa loro spettante (fra le molte, sentt. n. 159/2008, n. 169 e n. 162 del 2007, n. 353 e n. 36 del 2004).

Né ciò trova(va) ostacolo nell'art. 79 del D.P.R. n. 670 del 1972, che introduce per la Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e per le Province autonome di Trento e Bolzano specifiche modalità di concorso agli obiettivi di finanza pubblica, poiché – come da questa Corte affermato (sentt. n. 99/2014 e n. 221/2013) – «tale norma statutaria detta(va) una specifica disciplina riguardante il solo patto di stabilità interno, mentre per le altre disposizioni in materia di coordinamento della finanza pubblica (tra le quali rientra quella oggetto del presente giudizio), la Regione TAA e le Province autonome si conformano alle disposizioni legislative statali». La Corte prosegue quindi precisando che «non sussiste, poi, alcun contrasto con l'art. 80 del D.P.R. n. 670 del 1972, integrato dall'art. 17, comma 3, del D.lgs. n. 268 del 1992, il quale prevede la competenza legislativa concorrente della Provincia autonoma di Trento in materia di finanza locale, poiché dall'accertata natura di principio fondamentale della norma statale impugnata discende, appunto, la legittimità della sua incidenza sull'autonomia di spesa delle regioni (da ultimo, sent. n. 151/2012)».

3.3. Costituzionalizzazione del principio del pareggio e interpretazione (restrittiva) dell'art. 79 comma 4 dello statuto

L'incidenza maggiore sull'autonomia finanziaria provinciale si è tuttavia registrata in conseguenza dell'interpretazione particolarmente restrittiva delle previsioni contenute all'art. 79 St. (nel testo vigente fino al 2014), accolta dalla Consulta in seguito alla revisione costituzionale del 2012 (L. cost. n. 1/2012). È infatti a partire dalla costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio che la Corte costituzionale è venuta affermando che lo statuto (art. 79) detterebbe solamente la disciplina per regolare la partecipazione provinciale al concorso agli obiettivi di finanza pubblica nell'ambito del patto di stabilità interno (c. 3), lasciando impregiudicata la determinazione del relativo concorso rispetto alle altre disposizioni statali riconducibili ai "principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica". Queste ultime, infatti, verrebbero a costituire un limite applicabile all'ordinamento provinciale, giusto il combinato disposto di cui agli artt. 4 e 5 St., senza la necessità di attivare previamente la procedura legislativa di cui all'art. 104 St. Ciò in forza della previsione di cui all'art. 79, c. 4, St., che per la Corte non è relativa al patto di stabilità, «ma, più in generale, al coordinamento della finanza pubblica» e richiede appunto che la provincia provveda alle finalità di coordinamento della finanza pubblica contenute in specifiche disposizioni legislative dello Stato, adeguando la propria legislazione ai principi costituenti limiti ai sensi degli articoli 4 e 5²⁹. Ne consegue che le modalità positivamente determinate mediante accordo tra le due Province autonome e il ministro dell'economia non valgono a sottrarre le stesse all'obbligo di adeguamento della legislazione provinciale ai principi posti dalla legislazione statale, che tuttavia non operano in via diretta, ma necessitano di un intervento di adeguamento da parte del legislatore provinciale³⁰.

3.4. Coordinamento, armonizzazione, pareggio di bilancio: quale nesso?

Come detto questa linea di tendenza si è consolidata con particolare forza in seguito alla costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio, laddove sia il coordinamento finanziario sia la stessa armonizzazione dei bi-

²⁹ Così, Corte cost., sent. n. 221/2013, considerato in diritto, punto 3.3. In senso conforme: Corte cost., sentt. n. 99/2014 e n. 175/2014.

³⁰ Cfr. Corte cost., sent. n. 72/2014, considerato in diritto, punto 6.2.

lanci sono stati interpretati in senso funzionale a prevenire disavanzi di bilancio, a preservare l'equilibrio economico-finanziario e a garantire l'unità economica della Repubblica. La stessa interpretazione accolta del comma 4 art. 79 St. è da ricondursi al profondo legame sussistente tra coordinamento finanziario, armonizzazione dei bilanci ed equilibrio di bilancio, quale ricostruito dalla giurisprudenza costituzionale.

A tal proposito può essere utile richiamare una pronuncia della Consulta del 2016 in cui è tratteggiato il rapporto tra armonizzazione-coordinamento-equilibrio; ciò partendo dalla considerazione che i principi contabili contenuti nel D.lgs. 118/2011 sono al centro di un «intreccio polidirezionale [di] competenze statali e regionali in una sequenza dinamica e mutevole della legislazione»³¹, non potendo dunque limitarsi alla sola armonizzazione dei bilanci, ma estendendosi anche ad ambiti classificabili come coordinamento della finanza pubblica. La Consulta osserva, infatti, come «l'armonizzazione dei bilanci pubblici [sia] finalizzata a realizzare l'omogeneità dei sistemi contabili per rendere i bilanci delle amministrazioni aggregabili e confrontabili, in modo da soddisfare le esigenze informative connesse a vari obiettivi quali la programmazione economico-finanziaria, il coordinamento della finanza pubblica, la gestione del federalismo fiscale, le verifiche del rispetto delle regole comunitarie, la prevenzione di gravi irregolarità idonee a pregiudicare gli equilibri dei bilanci»³². Sussiste quindi un nesso di interdipendenza tra l'armonizzazione e le altre materie sopra richiamate che si traduce in una «profonda e reciproca compenetrazione»³³, che «ha reso inseparabili alcuni profili di regolazione» ed ha comportato l'espansione dell'oggetto della legislazione attuativa (che per gli enti territoriali è costituita dal D.lgs. n. 118/2011) anche oltre l'ambito dell'armonizzazione, per toccare «altri titoli di competenza, nominati ed innominati»³⁴.

Alla luce di questa impostazione, l'armonizzazione dei bilanci assume dunque una duplice veste di competenza autonoma (esclusiva dello Stato), ma anche strumentale sia al coordinamento, sia al rispetto dell'equilibrio a fronte dell'unitarietà del sistema finanziario³⁵. Da un lato, infatti, solo se i

³¹ Così, Corte cost., sent. n. 184/2016, considerato in diritto, punto 2.1.

³² Ancora, Corte cost., sent. n. 184/2016, considerato in diritto, punto 2.1. Peraltro, la Corte evidenzia come questo titolo competenziale abbia gradualmente assunto una fisionomia più ampia, prima con la Legge delega n. 42/2009, e in seguito con la L. cost. n. 1/2012, che ne ha sancito il passaggio dalla competenza concorrente a quella esclusiva dello Stato.

³³ Emblematicamente la Consulta ritiene che il nesso funzionale che si rinviene tra armonizzazione contabile e coordinamento finanziario possa considerarsi alla stregua di un'endiadi. Tra le molte, Corte cost., sentt. n. 70/2012, n. 326/2010, n. 156/2010 e n. 17/2004.

³⁴ Sempre, Corte cost., sent. n. 184/2016, considerato in diritto, punto 2.1.

³⁵ Si veda anche: Corte cost., sent. n. 6/2017, considerato in diritto, punto 2.

bilanci degli enti si fondano su una tassonomia contabile comune e su una corrispondenza delle fasi temporali di programmazione, sarà garantita la confrontabilità dei documenti e il coordinamento sarà effettivo³⁶. Dall'altro, l'interdipendenza tra i bilanci degli enti territoriali e quello consolidato dello Stato fa sì che limitazioni alle politiche di bilancio, quali il divieto di utilizzare fondi vincolati prima del loro accertamento, siano necessarie per evitare pregiudizi alla finanza pubblica non solo del singolo ente, ma anche di quella allargata. Una tale rappresentazione finisce senz'altro per incidere sull'autonomia finanziaria degli enti territoriali, poiché il bilancio non è solo funzionale al consolidamento dei conti pubblici, ma è al tempo stesso lo strumento attraverso cui il singolo ente realizza le proprie politiche pubbliche³⁷. Pur non essendo contestabile che la normativa di armonizzazione integri una limitazione dell'autonomia, anche politica, degli enti territoriali, per la Consulta questa invasione è legata a esigenze indefettibili «di custodia della finanza pubblica allargata e della sana gestione finanziaria». Nondimeno, l'autonomia «sopravvive nella più elevata prospettiva del 'rapporto di mandato elettorale' tra amministratori e amministrati». A tale funzione può sopperire la previsione di altre e ulteriori «esposizioni incisive e divulgative circa il rapporto tra il mandato elettorale» e i risultati conseguiti dall'ente nella «gestione delle risorse destinate alle pubbliche finalità»³⁸.

In conseguenza di tale nesso, dunque, l'obiettivo dell'equilibrio di bilancio potrebbe rimanere frustrato se le misure statali funzionali a garantire l'unità economica e a prevenire gli squilibri di bilancio non fossero estese anche alle autonomie speciali³⁹; ciò peraltro per la Consulta è legittimo anche nel caso in cui determini una «compressione degli spazi entro cui possono esercitarsi le competenze legislative ed amministrative di regioni e province autonome, nonché della stessa autonomia di spesa loro spettante»⁴⁰.

³⁶ Cfr. Rivosecchi G. (2016), *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali alla luce della giurisprudenza costituzionale: orientamenti e prospettive*, servizio studi della Corte costituzionale, 5 ss.

³⁷ In tal senso: Rivosecchi G., *L'armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali alla luce della giurisprudenza costituzionale*, cit., 8.

³⁸ In tal senso: Corte cost., sent. n. 80/2017, considerato in diritto, punto 5.1.

³⁹ *Ex multis*, Corte cost., sentt. n. 39/2014 e n. 175/2014.

⁴⁰ In tal senso: Corte cost., sent. n. 175/2014, considerato in diritto, punto 5.2.

3.5. Atto secondo: il concorso nei termini del patto di garanzia

La stipula il 15 ottobre 2014 di un secondo accordo, denominato patto di garanzia e confluito nella Legge n. 190 del 2014 (art. 1, c. 407 e ss.), va collocato nel contesto ricostruito ai paragrafi precedenti (*supra* 3.2-3.4). Con esso sono infatti ridefinite le modalità e i termini del concorso delle due Province di Trento e Bolzano e della Regione TAA agli obiettivi di finanza pubblica, nonché del progressivo superamento del patto di stabilità interno e del passaggio al pareggio di bilancio.

In questo contesto, la revisione del 2014 rappresenta il precipitato sul piano normativo dell'evoluzione registrata dall'autonomia finanziaria provinciale a causa delle mutate esigenze di coordinamento e di riequilibrio finanziario. A fronte delle difficoltà riscontrate – alla luce delle previsioni dell'art. 79 nel testo in vigore dal 2010 – nel contrastare il potere dello Stato di rideterminare unilateralmente il contributo provinciale al risanamento finanziario, la soluzione cui si è pervenuti con il patto di garanzia è stata quella di fissare a livello statutario non solo le garanzie procedurali e gli strumenti, ma anche le vere e proprie cifre del concorso al riequilibrio, le deroghe ammesse, nonché il metodo per l'aggiornamento del contributo nel tempo. Nello specifico il concorso delle Province di Trento e Bolzano al riequilibrio della finanza pubblica è scandito in diverse fasi temporali per arrivare gradualmente ad una “normalizzazione” delle relazioni finanziarie Stato-Province autonome. Lo si è fatto fissando direttamente le cifre del concorso provinciale al riequilibrio finanziario, il parametro per il loro adeguamento nel tempo, nonché la misura e le condizioni degli scostamenti ammessi in caso si verificassero situazioni eccezionali⁴¹. Il risultato è una disposizione statutaria che, oltre ad essere particolarmente lunga, è in alcuni commi estremamente tecnica.

Inoltre, con questo accordo si è disposto l'adeguamento della legislazione provinciale in materia di contabilità alle norme statali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (mediante rinvio formale recettizio al D.lgs. 118/2011 operato dal comma 4-*octies* dell'art. 79 St.), ed è stata altresì introdotta a livello statutario (comma 3-*bis* art. 75-*bis* St.) la disciplina delle riserve all'erario.

⁴¹ Lo Stato può modificare – per un periodo di tempo definito – i contributi in termini di saldo netto da finanziare e di indebitamento netto posti a carico della Regione TAA e delle due Province autonome, nella misura massima del 10 per cento, nei seguenti casi tassativamente indicati: per far fronte ad eccezionali esigenze di finanza pubblica, o laddove siano necessarie manovre straordinarie volte ad assicurare il rispetto delle norme europee in materia di riequilibrio del bilancio pubblico (come esplicitamente previsto dall'art. 79 St.).

Nel 2016 poi, con L. 232/2016 (art. 1, commi 502-503), sono stati introdotti alcuni meccanismi di flessibilizzazione, tra cui, *in primis*, il riconoscimento di spazi finanziari per favorire gli investimenti attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti (comma 502); in secondo luogo, è stata riconosciuta la possibilità di garantire il concorso al riequilibrio finanziario (della Regione TAA e) delle Province autonome di Trento e Bolzano di cui all'art. 79 St. attraverso contributi a carico dei medesimi enti da corrispondere anche mediante compensazioni a valere su somme dovute a qualsiasi titolo dallo Stato (comma 503). Se la *ratio* era quella di agevolare il rispetto degli accordi presi da parte di entrambe le parti, di fatto tale ultima disposizione non ha trovato alcuna applicazione.

3.6. Il carattere esaustivo del concorso ex art. 79 tra principio pattizio e obblighi di adeguamento

Una delle disposizioni centrali dell'art. 79 St. è quella contenuta al comma 4, la quale – nel testo vigente dal 2014 – può considerarsi alla stregua di una clausola residuale di generale applicazione, a chiusura e garanzia del sistema. La disposizione sancisce in apertura che agli enti ricompresi nel sistema territoriale regionale integrato (ovvero *ex* comma 3, art. 79 St.: gli enti locali, i propri enti e organismi strumentali pubblici e privati e quelli degli enti locali, le aziende sanitarie, le università, le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e gli altri enti od organismi a ordinamento regionale o provinciale finanziati dalle stesse in via ordinaria – *amplius* capitolo 14) non sono applicabili le disposizioni statali che prevedono obblighi, accantonamenti, riserve all'erario, o concorsi comunque denominati [...], diversi da quelli espressamente previsti dallo statuto al titolo VI.

L'elencazione contenuta nello statuto di autonomia è dunque tassativa. La *ratio* di una tale previsione risiede nella dinamica dei rapporti finanziari intercorsi tra Stato e Province autonome dopo la stipula dell'accordo di Milano, *a fortiori* in considerazione dell'orientamento giurisprudenziale che è andato affermandosi in seguito alla costituzionalizzazione del principio del pareggio di bilancio.

In forza di tale disposizione – quand'anche una disposizione normativa statale sia da inquadrarsi tra quelle di coordinamento della finanza pubblica – se ne deve dunque escludere l'immediata cogenza nei territori provinciali. La disposizione affida infatti alle stesse Province autonome il compito di attuare il coordinamento della finanza pubblica, adeguando la propria legislazione ai principi che costituiscono limiti ai sensi degli artt. 4 e 5 St., nel ri-

spetto delle forme disciplinate dall'art. 2 del D.lgs. 266/1992. Si realizza così il contemperamento tra la cogenza dei principi di coordinamento della finanza pubblica e il necessario margine di apprezzamento riservato alle autonomie speciali⁴². Ciò in quanto la fonte statale non può imporsi unilateralmente e direttamente in un ambito riservato alla competenza provinciale primaria o secondaria. Di conseguenza, benché si ritenga che i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica siano applicabili anche alle autonomie speciali⁴³, la loro operatività è subordinata al rispetto delle modalità prescritte dalla normativa statutaria e di attuazione dello statuto. In questa evenienza la normativa statale vincolerà le due Province autonome solo 'mediatamente' ponendosi quale fonte di un 'vincolo comportamentale'⁴⁴. Si ravvisa dunque solamente un obbligo di adeguamento, che richiede che le province provvedano esse stesse alle finalità di coordinamento della finanza pubblica contenute in specifiche disposizioni legislative dello Stato, adeguando la propria legislazione e adottando, a tale scopo, autonome misure di razionalizzazione e contenimento della spesa⁴⁵.

Il carattere esaustivo degli obblighi e dei concorsi previsti trova conferma nella giurisprudenza costituzionale, che oltretutto sottolinea come il rango costituzionale della disposizione statutaria non ammetta che norme – anche statali – di rango sotto-ordinato possano incidere su forme e limiti del concorso previsto dallo statuto⁴⁶. Una conferma della tenuta di tale impianto si rinviene anche in un'altra pronuncia più recente, in cui la Consulta osserva come il patto di garanzia sia l'unico tra quelli ad oggi conclusi tra lo Stato e le regioni speciali a godere di un grado di stabilità inedito, in quanto espressamente subordina la possibilità di variazioni *in peius* alla sussistenza di condizioni precisamente individuate e definite dallo statuto sia nell'*an* che nel *quantum*⁴⁷. Ne consegue che anche la modifica di tali obblighi potrà intervenire solo attraverso il ricorso alla procedura di revisione *ex art. 104*, speciale in quanto espressione del principio pattizio.

⁴² Cfr. Corte cost., sent. n. 191/2017, in diritto, punto 9.6.2.

⁴³ Corte cost., sent. n. 156/2015.

⁴⁴ Così, Corte cost., sent. n. 141/2015.

⁴⁵ Corte cost., sent. n. 191/2017, in diritto, punto 8.3.2.

⁴⁶ Corte cost., sent. n. 237/2017.

⁴⁷ Corte cost., sent. n. 103/2018.

3.7. Atto terzo: la pandemia Covid-19 e la rimodulazione del concorso

Nonostante il sistema *post* 2014 abbia mostrato un'ottima capacità di adeguamento all'evoluzione del contesto di riferimento, non va tuttavia esente da criticità. Se infatti l'impianto portato a compimento con il patto di garanzia si regge sulla presunzione che il rigore – e quindi il controllo del debito – costituiscano un pilastro insuperabile degli ordinamenti contemporanei, la pandemia COVID-19 ha mostrato la natura illusoria di tale percezione, confermando ancora una volta come nei fatti nulla sia immutabile, specialmente in ambito finanziario.

Una tale fuga in avanti della realtà economico-finanziaria rispetto all'ordinamento finanziario in essere ha, in particolare, contribuito a mettere in luce la mancanza nello statuto di strumenti e procedure per far fronte non solo a shock asimmetrici, ma anche a crisi nazionali o – come in questo caso – globali. Mancano del tutto strumenti quali potrebbero essere i 'paracaduti di solidarietà', o più in generale meccanismi di sospensione o deroga temporanea delle regole in essere, da attivare in modo quasi automatico al verificarsi di situazioni straordinarie a danno della finanza provinciale. Viceversa, laddove queste ipotesi eccezionali si dovessero palesare a danno dello Stato, lo statuto prevede invece un aggravamento degli oneri provinciali, ancorché in forma temporalmente e quantitativamente limitata.

Per fronteggiare le pesanti ricadute economico-finanziarie causate dalla pandemia COVID-19 ancora in corso, il 27 ottobre 2021 è stato raggiunto un ulteriore accordo con lo Stato, poi trasposto in L. 234/2021 (art. 1, commi 548-552). Nel confermare l'impostazione del concorso provinciale al risanamento finanziario introdotta con il patto di garanzia, l'accordo apporta tuttavia alcuni "aggiustamenti" alla relativa disciplina al fine di permettere alle Province autonome di Trento e Bolzano di continuare ad esercitare le competenze di cui sono responsabili.

Due aspetti dell'accordo meritano a tal proposito una menzione particolare. In primo luogo, è stato ridotto il contributo annuo agli obiettivi di finanza pubblica nazionale attualmente a carico delle province, in secondo luogo, è stato disposto lo slittamento al 2028 dell'avvio della terza fase del concorso alla finanza pubblica, ovvero quella in cui il contributo provinciale (e regionale) non sarà più fisso, ma variabile in base all'andamento degli oneri del debito pubblico delle pubbliche amministrazioni. La *ratio* di tale revisione è riconducibile agli effetti della pandemia in corso ed, in particolare, alle ricadute sulla finanza pubblica dello Stato ricollegabili alla sospensione dei principi di pareggio di bilancio e di sostenibilità (si legga: riduzione) del debito pubblico. Se nel 2014 sembravano postulati insuperabili,

l'attuale crisi sanitaria ha infatti portato alla luce la natura relativa dei medesimi.

D'altro canto, il paradosso cui si era pervenuti è che se lo Stato avesse optato per l'adozione di politiche di spesa espansive, facendo dunque ricorso al debito, le due Province autonome di Trento e Bolzano avrebbero potuto subire un aumento del loro contributo al risanamento della finanza statale, essendo la relativa evoluzione legata alla variazione percentuale degli oneri del debito delle pubbliche amministrazioni. Anche se l'accordo del 2021 ha posticipato tale evenienza dal 2023 al 2028, sarebbe utile in prospettiva prevedere «uno strumento che segua la dinamica della finanza», ovvero un meccanismo che preveda l'aumento del contributo provinciale nel momento in cui lo Stato si impegna alla riduzione del debito pubblico, ma viceversa garantisca la sua diminuzione nel caso in cui lo Stato intraprenda politiche economiche espansive⁴⁸. Nell'attuale sistema invece – nonostante il giudizio complessivamente positivo sull'accordo raggiunto nel 2021 – il tutto è ancora una volta lasciato alla dinamica negoziale e alla bilateralità su cui poggiano le relazioni Stato-Province autonome, in un impianto che non pone in questo senso delle garanzie forti per l'autonomia. D'altro canto, come evidenziato dal Professor Toniatti, allo stato attuale «Il metodo negoziale rappresenta l'unica prospettiva praticabile per gestire i rapporti finanziari con lo Stato e garantire materialmente il governo dell'autonomia»⁴⁹. Ciò ovviamente con tutti i rischi e le incertezze del caso.

⁴⁸ In tal senso si è espresso il Professor Gianfranco Cerea. Cfr. Baldo D. (2021), *Soldi per Roma. Le incognite del post-pandemia*, Corriere del Trentino, Trento.

⁴⁹ Toniatti R. (2021), *Un nuovo patto condiviso*, Corriere del Trentino, Trento.

PARTE TERZA
I PILASTRI

6. LE FONTI DEL DIRITTO E LE PROCEDURE DI REVISIONE DELL'ORDINAMENTO FINANZIARIO

di Nicolò Paolo Alessi e Francesco Palermo*

1. Introduzione: la specialità in ambito finanziario

Anche in materia di ordinamento finanziario vale l'affermazione secondo cui ogni autonomia speciale rappresenta un modello a sé, con proprie regole e diverse modalità di attuazione delle stesse¹.

Tuttavia, tutti gli enti dotati di autonomia speciale sono accomunati in ambito finanziario dalla loro condizione doppiamente differenziata rispetto alle regioni ordinarie². In primo luogo, le regioni speciali e le due Province autonome di Trento e Bolzano sono in misura diversa escluse dalle regole generali che disciplinano i rapporti finanziari tra Stato e regioni, seguendo norme particolari disegnate per rispondere alle esigenze di quei territori³. In

* Il capitolo è stato ideato e scritto congiuntamente; tuttavia, Nicolò Paolo Alessi è principalmente responsabile per i paragrafi 1, 3 e 4, mentre Francesco Palermo per il paragrafo 2.

¹ Cfr. per considerazioni generali su quella che è stata definita “specialità nella specialità”, Bin R. (2016), “Prospettive della specialità”, *Le Regioni*: 3: 439-448, 440-442; v. anche Palermo F. (2018), *La specialità regionale tra asistematicità e rischi (invisibili?)*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Le variabili della specialità. Evidenze e riscontri tra soluzioni istituzionali e politiche settoriali*, ESI, Napoli, 551-564; sulle diversità dei vari ordinamenti finanziari delle autonomie speciali, v. Parolari S. e Valdesalici A. (2013), *Le fonti del federalismo fiscale: una comparazione Italia – Austria*, in Palermo F., Parolari S. e Valdesalici A. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomie territoriali: lo stato dell'arte nell'Euregio Tirolo – Alto Adige/Südtirol – Trentino*, Cedam, Padova, 37-60, 47-48.

² Su questo, si veda anche il capitolo 1 del presente volume.

³ Le Regioni Sardegna e Sicilia risultano essere le meno differenziate in questo senso, fruendo ancora di forme di finanziamento dello Stato in misura consistente se confrontate con le altre autonomie speciali; su questo, v. il capitolo 2 del presente volume, ed anche: Benedikter T. (2008), *The Financial System of the Autonomous Province of Bolzano/Bozen*, in Woelk J., Palermo F. and Marko J. (a cura di), *Tolerance through Law. Self-Government and Group Rights in South Tyrol*, Martinus Nijhoff Publishers, Leida-Boston, 105-119, 106; Cfr. Pellegrini G. (2001), *Le finanze della Provincia autonoma di Bolzano*, in Marko J., Ortino S. e

altre parole, ogni ordinamento finanziario delle autonomie speciali si muove su un binario a sé rispetto a quello previsto in via generale dalla Costituzione per le regioni ordinarie, ma anche per certi aspetti per quelle speciali (art. 119 Cost.).

In secondo luogo, i rapporti tra gli ordinamenti speciali e lo Stato sono definiti da strumenti giuridici diversi rispetto a quelli ordinari, secondo modelli che, sebbene somiglianti, esprimono caratteristiche uniche nell'ambito di ogni autonomia speciale.

Il presente capitolo si concentra principalmente su questo secondo aspetto, ossia sulle fonti dell'ordinamento finanziario delle Province autonome e della Regione Trentino-Alto Adige (TAA), per evidenziarne le caratteristiche fondamentali, il funzionamento e le peculiarità.

2. Lo statuto e le norme di attuazione quali fonti (del diritto) dell'ordinamento finanziario provinciale

2.1. Il titolo VI dello Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige

Il principale riferimento in materia di rapporti finanziari tra lo Stato, la Regione TAA e le due Province autonome è lo statuto speciale. Questo definisce gli aspetti fondamentali dei rapporti finanziari tra lo Stato e i tre enti, fissando i margini dell'autonomia finanziaria di questi ultimi⁴.

Nel titolo VI St. (artt. da 69 a 86⁵) è dunque rinvenibile la costituzione finanziaria degli enti che costituiscono il c.d. sistema territoriale regionale

Palermo F. (a cura di), *L'ordinamento speciale della Provincia autonoma di Bolzano*, Cedam, Padova, 498-521.

⁴ Si noti che le disposizioni finanziarie dello statuto rivolte al livello provinciale valgono sia per la Provincia di Trento sia per quella di Bolzano indistintamente.

⁵ Gli articoli 69, 70, 71, 75 e 75-bis prevedono la compartecipazione della regione e delle province a diversi tributi dello Stato (e la cessione da parte dello Stato dei proventi derivanti da concessioni di grandi derivazioni di acque pubbliche) e ne definiscono la quota. Tale meccanismo costituisce la principale fonte di entrata dei tre enti; su questo tema, v. il capitolo 8 del presente volume. Gli artt. 72 e 73 hanno ad oggetto l'introduzione di tributi propri da parte della regione e delle province. L'art. 73 attribuisce ai tre enti la facoltà di istituire, mediante proprie leggi, imposte e tasse proprie, ma allo stesso tempo impone dei limiti alquanto stringenti a tale potestà legislativa. Esso inoltre riconosce loro il potere di introdurre – per i tributi per i quali le leggi dello Stato prevedono tale possibilità – modifiche di aliquote, esenzioni, detrazioni e deduzioni “purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale”. Le province si vedono altresì attribuite il potere di concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere da utilizzare in compensazione ai sensi del D.lgs. n. 241 del 1997, nel rispetto della normativa UE sugli aiuti di Stato. L'art. 72, in-

integrato⁶. Essa è stata incisa in modo particolarmente rilevante a partire dal 2009, a seguito di importanti accordi intervenuti tra Stato, Regione TAA e Province autonome⁷.

Il quadro statutario in materia di ordinamento finanziario – i cui contenuti sono specifico oggetto di analisi negli altri capitoli del presente volume – presenta alcune caratteristiche fondamentali: esso è decostituzionalizzato, pattizio, (e, di conseguenza,) dinamico e dettagliato.

In riferimento al primo connotato, l'art. 104 St. prevede che le disposizioni contenute nel titolo VI siano modificabili con legge ordinaria dello Stato, «su concorde richiesta del governo e, per quanto di rispettiva competenza, della Regione e delle due Province autonome». Le norme contenute in questo titolo acquisiscono, dunque, una natura molto peculiare. Invero, da una parte, esse sono disposizioni statutarie, e, per questo, costituiscono parametro di legittimità costituzionale⁸. D'altro canto, la fonte deputata alla loro modifica è una legge ordinaria dello Stato, sebbene dotata di uno *status* particolare poiché adottata a seguito di un accordo tra lo Stato e i tre enti, nei rispettivi ambiti di competenza.

Nel concreto, tale legge è dunque autorizzata ad apportare modifiche testuali allo statuto speciale, con un procedimento unico nel suo genere, che accomuna solo alcune delle autonomie speciali italiane⁹. Il cuore di tale pro-

vece, apre alla possibilità per le province di stabilire imposte e tasse sul turismo. L'articolo 79 disciplina approfonditamente le modalità di concorso dei tre enti al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, di perequazione e di solidarietà dello Stato, in osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. I restanti articoli del titolo VI hanno ad oggetto la competenza legislativa delle province in materia di finanza locale (art. 80), il finanziamento dei comuni anche per esigenze legate all'implementazione del sistema bi(tri)lingue (art. 81), le attività di accertamento dei tributi nel territorio provinciale (art. 82), i termini e le modalità di approvazione dei bilanci (artt. 83 e 84), la disciplina degli scambi di prodotti dall'estero soggetti a limitazioni ed autorizzazioni dello Stato (art. 85) e operazioni valutarie in favore della regione (art. 86).

⁶ Così definito dall'art. 79 St.

⁷ Si tratta dell'accordo di Milano del 30 novembre 2009, recepito dalla Legge finanziaria 2010 (L. n. 191/2009, art. 2, cc. 106-125), dell'accordo di Roma del 15 ottobre 2014 (c.d. patto di garanzia), recepito nella Legge di stabilità 2015 (L. n. 190/2014, art. 1, cc. 406-413) e dell'accordo del 18 novembre 2021, recepito con Legge di bilancio per il 2022 (L. n. 234/2021, art. 1, c. 549); su tali accordi, e, in generale, per una cronistoria dell'evoluzione dell'ordinamento finanziario provinciale, v. capitoli 5 e 6 del presente volume.

⁸ Così, Valdesalici, A. (2015), "Autonomia finanziaria e specialità sarda: una prospettiva comparata", *Quaderni della Rivista di Diritto della Navigazione*, Aracne editrice, Ariccia, 47-79; ed anche, Parolari S. e Valdesalici A. (2021), "La funzione legislativa tra federalismo esecutivo e specialità finanziaria", *DPCE Online*, 2021/fasc. speciale: 1409-1429, 1414.

⁹ Seguono un modello simile le Regioni Friuli-Venezia Giulia e Sardegna, mentre la Regione Sicilia reca limitatissime disposizioni in materia finanziaria e nessuna indicazione specifica in riferimento a procedure per la revisione di questa materia. Anche lo Statuto della Valle

cedimento è costituito dall'accordo tra Stato, la Regione TAA e Province autonome, il cui contenuto viene trasfuso all'interno della legge che modifica le disposizioni del titolo VI. In altre parole, il procedimento previsto dall'art. 104 per la modifica delle disposizioni statutarie finanziarie è una specifica espressione del principio pattizio, che caratterizza la specialità come uno (se non l') elemento fondante della stessa¹⁰.

La decostituzionalizzazione della materia finanziaria permette un suo agile adattamento nel tempo, altrimenti difficilmente realizzabile tramite l'ordinario procedimento di revisione costituzionale (sebbene con delle peculiarità introdotte nell'ambito della riforma del titolo V Cost.¹¹), garantendo al tempo stesso il suo mantenimento in sede statutaria, che costituisce una forma di garanzia forte per il suo rispetto e la sua attuazione.

Conseguenza della natura decostituzionalizzata della materia è dunque la forte dinamicità (o flessibilità) che questo titolo dello statuto assume in potenza. Diversamente dal resto del testo statutario, le disposizioni relative all'ordinamento finanziario sono più facilmente modificabili, e, in effetti, esse sono state modificate diverse volte, recentemente con una frequenza

d'Aosta contempla una disciplina molto limitata in materia di rapporti finanziari tra Stato e regione, la cui definizione è stata demandata a una successiva legge dello Stato su accordo della regione (art. 50, comma quinto); con tale procedimento è stata adottata la L. 26 novembre 1981, n. 680; tuttavia, successivamente all'introduzione dell'art. 48-*bis* (con L. cost. n. 2 del 1993), che disciplina il procedimento di adozione delle norme di attuazione, la disciplina dell'assetto finanziario è stata ricondotta a questa fonte (attribuendo lo status di norma di attuazione a tutte le precedenti fonti normative in questa materia non adottate seguendo il procedimento) *ex art. 48-bis St.*; permangono però fluttuazioni nell'uso delle fonti: infatti, la determinazione del contributo della regione al coordinamento della finanza pubblica è avvenuta per legge sulla base di un accordo bilaterale, siglato il 30 ottobre 2021 e recepito nella L. n. 234 del 2021, ossia la Legge di bilancio 2022 (dunque seguendo il modello *ex art. 50, c. quinto, St. VdA*); per una panoramica, v. *Le Regioni a Statuto speciale*, Dossier del servizio Studi della Camera dei deputati, 21 gennaio 2022, https://www.camera.it/temiap/documentazione/temi/pdf/1105813.pdf?_1584636023918 (ultimo accesso: 01.05.2022).

¹⁰ Su questo, v. le considerazioni offerte nelle successive sezioni.

¹¹ Il testo originario dell'art. 103 St., prevedeva che la procedura di revisione dello statuto speciale seguisse il procedimento indicato *ex art. 138 Cost.*, con una sola integrazione, ossia la previsione del diritto di iniziativa del consiglio regionale; la riforma introdotta con L. cost. n. 2 del 2001, ha modificato l'art. 103 introducendo forme più incisive di garanzia degli interessi provinciali e regionali nell'ambito dell'*iter* di revisione statutaria: si tratta dell'obbligo di proposta dei Consigli provinciali per l'iniziativa legislativa del Consiglio regionale, dell'obbligo di comunicazione ai Consigli dei progetti di revisione di iniziativa governativa e parlamentare e della non sottoponibilità a referendum popolare confermativo della legge costituzionale di revisione dello statuto; su questo, v. Palermo F. (2000), "Il nuovo regionalismo e il ruolo delle Autonomie speciali", *Rass. Parl.*, 4, 935-971; ed anche, Id., "La revisione dello statuto e i suoi limiti", in *L'ordinamento speciale*, cit., 845-857.

molto elevata, soprattutto se confrontata alle altre disposizioni dello statuto speciale¹², in risposta alle diverse tappe di sviluppo dei rapporti finanziari tra i tre enti che compongono il sistema territoriale regionale integrato e lo Stato.

Da ultimo, lo statuto speciale reca oggi una disciplina alquanto approfondita della materia finanziaria, definendo nel dettaglio diversi aspetti che in altri ordinamenti speciali non sono affrontati da questa fonte¹³. Ciò è nuovamente legato – almeno in parte – alla possibilità di introdurre disposizioni statutarie per il tramite di una procedura semplificata (e basata su un accordo) rispetto a quella di revisione costituzionale. Tale circostanza – unita al fatto che l'introduzione nel testo statutario costituisce comunque la forma di garanzia più forte per tali norme (divenendo esse, come detto, anche parametro di legittimità costituzionale) – favorisce l'adozione di disposizioni particolarmente dettagliate in materia. L'ampio grado di approfondimento di tali disposizioni, e in particolar modo di quelle che regolano i rapporti finanziari tra lo Stato e i tre enti, risulta particolarmente vantaggiosa in quanto riduce la possibilità che sorgano nuovi conflitti, come era invece accaduto nel corso dei primi anni della crisi economica esplosa nel 2008¹⁴.

¹² Sulla difficoltà, e, per certi versi, l'assenza di una volontà politica di riformare lo Statuto in ragione del ruolo crescente acquisito dalle norme di attuazione in questi ordinamenti (con un discorso che vale specialmente per la Provincia di Bolzano) come principale strumento di aggiornamento e sviluppo dell'autonomia e della convinzione che il procedimento di revisione costituzionale non fornisca adeguate garanzie per gli enti autonomi, v. Palermo F. (2008), *Implementation and Amendment of the Autonomy Statute*, in *Tolerance through Law*, cit., 141-159, 155-156; in ogni caso, va segnalato che nel 2017 è stata adottata la L. cost. n. 1/2017, che ha recato modifiche dello Statuto speciale in materia di tutela della minoranza linguistica ladina.

¹³ Come visto, tale è il caso delle Regioni Sicilia e Valle d'Aosta, mentre gli statuti delle Regioni Friuli-Venezia Giulia e Sardegna, che prevedono un modello simile a quello in esame nel presente capitolo, recano una disciplina relativamente più approfondita.

¹⁴ Il riferimento è alle decisioni che hanno ad oggetto il coordinamento della finanza pubblica specialmente nel periodo che va dal 2011 al 2015, che hanno segnato un approccio favorevole all'estensione della competenza dello Stato in materia di coordinamento della finanza pubblica, fino al punto da trattarla, con le parole di Gallo F. (2017), "Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza", cit., "sostanzialmente come una materia di competenza esclusiva statale". Cfr. anche, Cerruti T. (2017), "Le regioni speciali fra perequazione e coordinamento della finanza pubblica", *Riv. AIC*, 1: 1-14, che ripercorre le tappe del conflitto tra regioni speciali e Stato in relazione alla possibilità dello Stato di incidere con proprie leggi nelle competenze regionali senza una procedura concertativa nell'esercizio della propria competenza in materia di coordinamento della finanza pubblica; v. anche; sul metodo della Corte, Dell'Atti L. (2019), *Teoria e prassi del governo multi-livello. Studio sul regionalismo cooperativo italiano*, FrancoAngeli, Santarcangelo di Romagna, 108, con riferimento alla giurisprudenza costituzionale in materia di coordinamento della finanza pubblica, che viene presentata, al tempo della scrittura della monografia, come una discontinuità rispetto alla precedente giurisprudenza della Consulta, mentre oggi appare porsi come il primo episodio di un filone giurisprudenziale legato a talune situazioni emergenziali.

2.2. *Le norme di attuazione*

La seconda fonte fondamentale in materia di ordinamento finanziario è costituita dalle norme di attuazione dello statuto speciale. Va ricordato che, per quanto riguarda la Regione TAA/*Südtirol* e le Province autonome, le norme di attuazione erano state inizialmente previste come fonti provvisorie per l'implementazione delle disposizioni statutarie che sancivano il trasferimento di funzioni dallo Stato alla regione (e, successivamente, alle province)¹⁵. Col tempo, esse si sono invece consolidate – anche a seguito di diverse pronunce della Corte costituzionale¹⁶ – come strumento permanente e privilegiato per dare contenuto ed esecuzione alle disposizioni statutarie, risultando fondamentali per l'interpretazione, l'adattamento e la concretizzazione di quanto previsto a livello costituzionale (*rectius* statutario). In altre parole, per il tramite di questa peculiare fonte del diritto è stato possibile individuare costantemente e puntualmente l'ampiezza e i contenuti delle competenze legislative e amministrative della Regione TAA/*Südtirol* e delle Province autonome attraverso una sede idonea a propiziare un dialogo cooperativo con lo Stato. Esse dunque costituiscono uno degli strumenti principali su cui quali si fonda l'autonomia (anche finanziaria) dei tre enti¹⁷.

Tale fonte, particolarmente rilevante anche nell'ambito che interessa il presente capitolo, presenta i seguenti caratteri principali.

Il primo è la natura bilaterale e paritaria della concertazione tra Stato e regioni speciali, che avviene nell'ambito delle commissioni paritetiche. Nel caso della Regione TAA/*Südtirol* e delle Province autonome, la commissione paritetica è caratterizzata da una particolare composizione. Invero, in

¹⁵ L'art. 108 St., tuttora in vigore, afferma invero che: “1. Salvi i casi espressamente previsti, i decreti legislativi contenenti le norme di attuazione dello statuto saranno emanati entro due anni dalla data di entrata in vigore della Legge costituzionale 10 novembre 1971, n. 1.

2. Se nei primi diciotto mesi le commissioni di cui all'articolo precedente non hanno emesso in tutto o in parte i propri definitivi pareri, sugli schemi delle norme di attuazione, il Governo provvede nei successivi sei mesi alla emanazione dei relativi decreti, prescindendo dal parere delle commissioni stesse.

3. Con norme di attuazione da emanare entro un anno dalla data di entrata in vigore della Legge costituzionale 10 novembre 1971, n. 1, sono determinati i beni di cui all'articolo 68 del presente statuto che passano alle province, nonché le modalità per la consegna dei beni stessi”.

¹⁶ V. per esempio le sentenze della Corte costituzionale. n. 22/1961, n. 212/1984, n. 160/1985 e n. 353/2001.

¹⁷ Sebbene molto rilevanti anche per la Provincia di Trento, esse lo sono in particolar modo per la Provincia di Bolzano. Si tenga conto che, ad esempio, la disciplina del complesso sistema di *power-sharing* tra i gruppi italiano, tedesco e ladino è in buona parte demandata a norme di attuazione, elaborate dalla c.d. Commissione dei sei; su questo, v. la parte terza del volume *Tolerance through Law*, cit.

essa siedono sei membri di nomina statale e sei di nomina regionale/provinciale, che devono inoltre essere rappresentativi dei gruppi linguistici italiano, tedesco (e ladino). All'interno di questa commissione è inoltre istituita la "Commissione dei sei" per l'adozione di norme di attuazione per la sola Provincia di Bolzano, la quale deve allo stesso modo rappresentare i gruppi linguistici presenti nella provincia¹⁸.

Il secondo è la forma delle norme approvate: decreti legislativi. Una veste formale che tuttavia contiene una fonte peculiare, espressione di «una competenza separata e riservata» rispetto alle leggi dello Stato¹⁹, di rango ultraprimary o atipico²⁰. Ciò, nel concreto, significa che tali decreti legislativi sono una fonte sovraordinata rispetto alla legge ordinaria, votata all'attuazione e all'integrazione dello statuto, e per questo compresa tra i parametri di legittimità costituzionale delle leggi²¹. Si tratta, inoltre, di decreti legislativi approvati senza un passaggio parlamentare o consiliare²².

Il terzo è rappresentato dalle funzioni svolte da queste disposizioni. Ad esse «è possibile ricorrere ogni qual volta se ne palesino le multiformi esigenze, sempreché gli statuti non offrano norme tanto compiute da poter essere direttamente "applicate" alle regioni»²³. Come specificato dalla Corte costituzionale, il decreto legislativo "di attuazione" costituisce una fonte del diritto permanente tramite la quale è stato possibile in taluni casi adottare discipline anche *praeter statutum*²⁴, capaci dunque di «integrare le norme

¹⁸ Nello specifico, l'art. 107, c. 1 St. sancisce che tre componenti della "Commissione dei dodici" devono appartenere al gruppo linguistico tedesco o ladino, e al c. 2 prevede che, all'interno della "Commissione dei sei", "[...] Uno dei membri in rappresentanza dello Stato deve appartenere al gruppo linguistico tedesco o ladino; uno di quelli in rappresentanza della provincia deve appartenere al gruppo linguistico italiano. La maggioranza dei consiglieri provinciali del gruppo linguistico tedesco o italiano può rinunciare alla designazione di un proprio rappresentante in favore di un appartenente al gruppo linguistico ladino".

¹⁹ Corte cost., sent. n. 237/1983.

²⁰ Gabriele V. F. (1988), *Decreti legislativi di attuazione degli Statuti speciali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. X, Roma, 14.

²¹ Cosulich M. (2017), *Il decreto legislativo di attuazione statutaria nelle Regioni ad Autonomia speciale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 145.

²² Diverso è il caso degli ordinamenti sardo e valdostano ove è previsto un parere obbligatorio ma non vincolante del consiglio regionale; v. art. 56, c. 2, St. Sardegna e art. 48-bis, c. 2, St. Valle d'Aosta; tale caratteristica, non infrequentemente oggetto di valutazioni critiche in dottrina, trova una sua ragion d'essere nel radicamento costituzionale della specialità, la cui tutela giustifica una deroga alle ordinarie procedure democratiche.

²³ Plutino M. (2011), *I decreti legislativi del Governo contenenti "norme di attuazione" degli Statuti speciali*, in Cartabia M., Lamarque E. e Tanzanella P. (a cura di), *Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici*, Giappichelli, Torino, 111.

²⁴ A partire dalle sentenze della Corte costituzionale n. 14 e n. 20 del 1956; Cfr. Palermo F. (2001), *Ruolo e natura delle Commissioni paritetiche e delle norme di attuazione*, in *L'ordi-*

statutarie, anche aggiungendo ad esse qualche cosa che le medesime non contenevano, con il limite della corrispondenza alle norme e alla finalità di attuazione dello statuto, nel contesto del principio di autonomia regionale»²⁵.

In sintesi, la cooperazione messa in atto nelle commissioni paritetiche può essere definita come bilaterale (rapporto uno ad uno Stato-regione/province autonome), paritaria (stesso peso decisionale e stessa capacità di porre il veto ad un'iniziativa con il voto contrario), pattizia (negoziata, codecisoria), preventiva e necessaria (ponendo le condizioni a monte, necessarie per l'esercizio a valle di competenze legislative e amministrative), nonché derogatoria/integrativa (costituisce una deroga, o, da un altro punto di vista, un'integrazione, sulla scorta della protezione costituzionale della specialità, allo stesso principio democratico).

Va del resto osservato che, in ambito finanziario, le norme di attuazione svolgono prevalentemente una funzione di specificazione e di integrazione di quanto disposto dallo statuto speciale. In altre parole, se esse hanno costituito lo strumento principe mediante il quale è stato possibile regolare diverse materie statutarie andando ben oltre la lettera delle disposizioni dello statuto speciale – molto raramente modificate per diversi ordini di ragioni²⁶ – in questo ambito, ove invece lo statuto è particolarmente flessibile, adattabile e aggiornabile, esse svolgono in misura minore questo ruolo di “supplenza”²⁷, un ruolo inoltre ridottosi in maniera rilevante nel corso dell'ultimo decennio.

Ciò non toglie che le norme di attuazione abbiano rivestito, e rivestano, in diversi modi una funzione di primario rilievo in materia finanziaria. In questo senso, di fondamentale importanza sono le norme contenute nel D.lgs. 16 marzo 1992, n. 268, integrato e modificato dal D.lgs. 24 luglio 1996, n. 432, che nello specificare e rendere operativo quanto previsto dalla L. 30 novembre 1989, n. 386 (adottata ai sensi dell'art. 104 St.), hanno sostanzialmente definito l'assetto finanziario dei tre enti fino alle più recenti riforme,

namento speciale, cit., 829: le disposizioni di attuazione degli statuti speciali costituiscono la fonte più importante per un ordinamento che le sappia valorizzare, potendo attuare non solo il testo ma anche lo spirito dello Statuto speciale.

²⁵ Chiappa R. (2008), “Le esperienze delle Commissioni paritetiche e il valore delle norme di attuazione degli statuti speciali regionali”, *Le Regioni*, 6: 1064; v. anche Sias M. (2012), *Le norme di attuazione degli statuti speciali. Dall'autonomia differenziata all'autonomia speciale*, Jovene, Napoli, 117, che si riferisce alle norme di attuazione come “strumento necessario per calibrare e definire l'autonomia e la specialità regionale nell'ambito dell'unità e del decentramento”.

²⁶ Su questo, v. nota 12.

²⁷ Rileva, invero, Parolari S. (2018), *La specialità e le fonti del diritto*, in *Le variabili della specialità*, cit., 69-96, 96, che “[...] lo strumento dell'accordo all'interno del procedimento di revisione dell'assetto finanziario regionale è divenuto nel corso degli ultimi anni il catalizzatore dell'evoluzione regionale speciale in questo ambito”.

specie quella del 2014²⁸. Allo stesso modo, molto rilevanti sono le norme di attuazione che hanno disciplinato le deleghe e i trasferimenti di competenze – strumento tramite il quale le Province autonome concorrono agli obiettivi di finanza pubblica dello Stato secondo quanto previsto dall’art. 79 St. nella versione attualmente vigente – stabiliti dagli accordi indicati in precedenza²⁹.

Tale ruolo è stato altresì espressamente riconosciuto dal legislatore nazionale in occasione dell’adozione della L. 5 maggio 2009, n. 42, legge delega in materia di c.d. federalismo fiscale. Invero, da una parte, all’art. 1, la legge dispone la limitata applicazione della riforma nei confronti di regioni a statuto speciale e province autonome; e, all’art. 27, dispone che «Le regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto degli statuti speciali, concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all’esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, 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 [...]». Questo riconoscimento nella legge – benché ricognitivo, posta l’impossibilità di una legge ordinaria di disciplinare il funzionamento delle fonti dell’ordinamento finanziario degli ordinamenti speciali – costituisce comunque una conferma della (sebbene non esclusiva) centralità di questo strumento.

²⁸ Questo intreccio di fonti genera talvolta fenomeni alquanto particolari da un punto di vista giuridico; si veda, ad esempio, il caso della L. n. 190/2014, che modifica lo Statuto speciale TAA/*Südtirol* secondo la procedura prevista dall’art. 104, introducendo una disposizione (art. 75-*bis* St., c. 3-*bis*, ultimo periodo) che abroga espressamente alcuni articoli del D.lgs. n. 268 del 1992, recante norme di attuazione in ambito finanziario; in altre parole, con legge ordinaria rinforzata è stato modificato lo statuto per modificare, a sua volta, una norma di attuazione, secondo un procedimento che non è quello previsto per questa fonte.

²⁹ Si tratta di trasferimenti in materia di Università degli studi di Trento, di cassa integrazione, disoccupazione e mobilità, oltre che delle funzioni amministrative, organizzative e di supporto riguardanti la giustizia civile, penale e minorile (con esclusione di quelle legate al personale di magistratura), e quelle relative alla gestione del parco nazionale dello Stelvio; v. il capitolo 4 del presente volume; ed anche: Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1419.

3. La procedura di revisione e la funzione del principio pattizio

3.1. *La revisione dell'assetto finanziario ex art. 104 St.: centralità dell'accordo e ruolo limitato delle assemblee*

Come visto, la procedura di revisione delle disposizioni finanziarie dello statuto speciale prevista dall'art. 104 ruota attorno alla negoziazione in una posizione di parità tra lo Stato e gli enti del sistema territoriale integrato. L'accordo che ne consegue viene siglato da parte degli esecutivi delle rispettive parti e costituisce il contenuto sostanziale che le altre fonti sono deputate a recepire da un punto di vista formale.

Va comunque evidenziato che non sempre tutto ciò che è previsto dall'accordo è incluso in disposizioni di legge "rinforzate" – abitualmente all'interno della legge di bilancio – previste dall'art. 104 St. Alcune parti, specialmente quelle che riguardano deleghe e trasferimenti di competenze in favore dei tre enti, vengono abitualmente incluse all'interno di norme di attuazione. Accade inoltre che alcune disposizioni degli accordi che definiscono una disciplina transitoria non vengano recepiti da nessuna fonte, fungendo da guida *sui generis* delle relazioni tra Stato e i tre enti dalla dubbia collocazione giuridico-costituzionale³⁰.

La procedura prevista dall'art. 104 St. è stata oggetto di valutazioni critiche in riferimento al limitato coinvolgimento delle assemblee elettive nel processo di revisione delle disposizioni del titolo VI³¹. Da una parte, infatti, i governi delle parti statale e regionale/provinciale non sono assoggettati ad alcun onere di consultazione delle rispettive assemblee elettive in merito alla negoziazione dei contenuti dell'accordo. Dall'altra, l'approvazione parlamentare del testo di legge ai sensi dell'art. 104 St. non è altro che un recepimento *in toto* dei contenuti negoziati dai governi, e dunque un passaggio meramente formale.

Del resto, una tale procedura presenta anche dei vantaggi legati prevalentemente al fatto che essa garantisce una certa speditezza nelle trattative e nella definizione di una materia delicata ed in rapida evoluzione come quella finanziaria, sebbene il successo delle stesse sia decisamente influenzato dalla presenza di condizioni politiche favorevoli³².

³⁰ V. Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1414.

³¹ Su questo, v. Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1414-1416.

³² Rilevano, infatti, Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1416, che: "Sotto questo profilo, si può tuttavia osservare come la celerità nel raggiungimento degli accordi finanziari sia dipesa molto, sinora, dal potere di contrattazione di ciascuna regione speciale/provincia autonoma nei confronti dello Stato e, di conseguenza, dalla forza politica ed

In ogni caso, tale procedimento è divenuto, nel corso degli ultimi decenni, uno strumento sempre più utilizzato per la definizione dei rapporti finanziari tra Stato, Regione TAA e Province autonome. Circostanza che, come visto, ha condotto nei tempi più recenti all'adozione di una disciplina particolarmente dettagliata a livello statutario.

3.2. *Il procedimento di adozione delle norme di attuazione: l'accordo al centro anche in questa sede*

In modo simile, sebbene in sedi e con attori diversi, la negoziazione paritaria tra Stato e Regione TAA/Province autonome costituisce il fulcro del procedimento di formazione delle norme di attuazione, in generale e dunque anche in ambito finanziario.

Formalmente organi consultivi, le commissioni paritetiche hanno assunto funzioni quasi legislative nell'ambito del procedimento di formazione delle disposizioni di attuazione dello statuto speciale. La loro progressiva rilevanza è andata affermandosi in via di prassi, per il peso politico che sono venute assumendo (almeno nel caso in esame), oltre che a seguito del riconoscimento di un tale ruolo da parte della Corte costituzionale³³.

Pertanto, è all'interno delle commissioni paritetiche che viene di fatto definito il contenuto delle norme di attuazione, frutto della negoziazione e dell'intesa per *consensus* tra le parti statale e regionale/provinciale.

Lo schema di norma di attuazione approvato in commissione paritetica, successivamente, è formalmente adottato dal Consiglio dei ministri ed emanato sotto forma di decreto legislativo da parte del presidente della Repubblica. Il Governo centrale non ha il potere di apportare modifiche unilaterali alla proposta di norma di attuazione proveniente dalle commissioni paritetiche, proprio perché esito di una attività pattizia tra lo Stato e Regione

economica di ciascuna autonomia speciale. Non a caso gli accordi siglati più velocemente – e che, soprattutto, hanno nel complesso determinato un consolidamento dell'autonomia non solo finanziaria ma anche politica – sono stati quelli che hanno interessato regioni caratterizzate dalla presenza di partiti autonomisti forti che hanno acquisito nel tempo un peso politico significativo nel rapporto di negoziazione con lo Stato. Si pensi, tra tutti al caso della Provincia autonoma di Bolzano con la *Südtiroler Volkspartei* e alla Valle d'Aosta con l'*Union Valdôtaine*, che per anni sono stati al Governo delle rispettive regioni senza soluzione di continuità e con ampie maggioranze politiche”.

³³ V. per esempio, Corte cost., sentt. n. 37/1989, n. 95/1994 e n. 137/1998; v. Bartole S. (1985), “Le norme di attuazione degli statuti speciali come fonte permanente”, *Le Regioni*, 6: 1140-1155; ed anche Cosulich M. (2017), *Il decreto legislativo*, cit., 94-99.

TAA/Province autonome, elemento fondante della specialità, che in tal caso verrebbe frustrata³⁴.

Anche nell'ambito del procedimento di formazione delle norme di attuazione, dunque, né il Parlamento centrale né i Consigli regionali e provinciali possono incidere nella formazione di questi atti³⁵. Il solo coinvolgimento delle assemblee territoriali è costituito dal fatto che sono esse ad eleggere i componenti di nomina regionale e provinciale delle commissioni paritetiche³⁶.

3.3. La funzione del principio pattizio: principio di sistema anche e soprattutto in materia finanziaria

L'analisi delle fonti dell'assetto finanziario della Regione TAA/Südtirol e delle Province autonome di Trento e Bolzano ha messo in luce l'elemento cardine della specialità, in particolare di questi enti (rispetto ad altre autonomie speciali). Si tratta di quello che può essere definito il principio di negoziazione paritaria, che connota entrambi i procedimenti volti a definire i contorni dell'ordinamento finanziario del sistema territoriale integrato.

Come rilevato dalla Corte costituzionale, la negoziazione paritaria tra Stato, Regione TAA e Province autonome costituisce un principio procedurale che esprime il contenuto fondamentale della specialità³⁷. Invero, il dialogo bilaterale in posizione di parità e il conseguente accordo nelle due modalità analizzate, svolgono un ruolo preciso che è allo stesso tempo funzionale alla tutela del principio di specialità e giustificato dal forte radicamento di quest'ultimo nell'ordinamento costituzionale italiano.

Da una parte, l'accordo tra Stato, Regione TAA e Province autonome per la definizione degli aspetti fondamentali dell'autonomia di questi ultimi – tra

³⁴ V. Corte cost., sent. n. 37/1989 e il commento di Barbagallo R. (1990), "Ruolo delle Commissioni paritetiche e poteri del Governo nella definizione delle norme di attuazione degli statuti speciali", *Le Regioni*, 3: 897-906.

³⁵ Diversamente da altre autonomie speciali, ossia la Sardegna e la Valle d'Aosta, ove è invece previsto che il Consiglio regionale debba fornire un parere (obbligatorio, ma non vincolante) sugli schemi di norme di attuazione (v. art. 56, c. 2, St. Sardegna e art. 48-bis, c. 2, St. Valle d'Aosta).

³⁶ Art. 107 St., c. 1.

³⁷ Su tutte, v. Corte cost., sent. n. 213/1998 e il commento di Palermo F. (1998), "Non expedit della Corte al controllo di costituzionalità delle norme di attuazione degli statuti speciali. Ancora sul diritto all'uso della lingua nel processo", *Giustizia costituzionale*, 3: 1681-1691; Id., *Implementation and amendment*, cit., 150-159; Id., *Il nuovo regionalismo*, cit., 951-952.

cui gli aspetti finanziari³⁸ – è la più forte forma di garanzia del mantenimento e della valorizzazione dello *status* di specialità³⁹. La negoziazione bilaterale permette infatti di coinvolgere direttamente e in maniera sostanziale i tre enti nelle decisioni fondamentali che riguardano l’attuazione della loro autonomia (finanziaria e non), con ciò evitando che tali scelte siano discusse nelle sedi e con i meccanismi decisionali democratici ispirati ad una logica maggioritaria, ossia il Parlamento nazionale e il sistema delle conferenze⁴⁰. Ciò permette di escludere il rischio che decisioni maggioritarie si impongano sulle esigenze differenziate della Regione TAA e delle Province autonome (ritenute particolarmente meritevoli di protezione da parte dell’ordinamento), strutturalmente minoritarie e dunque destinate a rimanere frustrate nelle tradizionali sedi democratiche.

Dall’altra parte, la non applicazione del principio maggioritario e del principio democratico che caratterizza i meccanismi decisionali analizzati si fonda sul – ed è giuridicamente giustificata dal – forte radicamento della specialità nell’ordinamento costituzionale. In altre parole, la rilevanza costituzionale del principio di specialità – ossia degli interessi di cui sono portatrici le autonomie speciali, tutelati dall’ordinamento mediante forme e condizioni particolari di autonomia – è tale da giustificare siffatte modalità decisionali. Il principio di specialità integra pertanto il principio democratico, legittimando procedure decisionali che tutelano le esigenze differenziate delle autonomie speciali a cui l’ordinamento accorda particolare protezione⁴¹.

³⁸ Come confermato, tra le altre, da Corte cost., sentt. n. 60/2013, n. 99/2014 e n. 19/2015.

³⁹ La specialità (o, per taluni autori, il principio di specialità) è da molti riconosciuto quale elemento di regime, intangibile ad una revisione costituzionale: ciò appare sicuramente vero per quelle autonomie, come quelle in esame, che trovano in trattati internazionali una fonte di legittimazione; v. Palermo F. (2001), *Il regionalismo differenziato*, in Groppi T. e Olivetti M. (a cura di), *La Repubblica delle Autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, Giapichelli, Torino, 51-57, 54-56; Labriola S. (1997), *Il principio di specialità nel regionalismo italiano*, in Ortino S. e Pernthaler P. (a cura di), *Il punto di vista delle Autonomie speciali – La riforma costituzionale in senso federale*, Regione autonoma Trentino-Alto Adige, Bolzano-Trento, 61-84; Silvestri G. (2014), “Le Autonomie regionali speciali: una risorsa costituzionale da valorizzare”, www.cortecostituzionale.it, 8.

⁴⁰ Al quale la Regione TAA e le Province autonome naturalmente partecipano; gli aspetti fondamentali della loro autonomia anche finanziaria sono tuttavia definiti nelle sedi bilaterali qui analizzate.

⁴¹ Generalmente la posizione delle autonomie speciali viene definita derogatoria rispetto al titolo V Cost., e le particolari procedure pattizie derogatorie rispetto al principio democratico: *ex multis*, D’Atena A. (2014), “Passato, presente... e futuro delle Autonomie regionali speciali”, *Riv. AIC*, 1, 1-15, 4-6; tale aggettivo pare però accentuare il carattere eccezionale della specialità, riproponendo una visione di tale fenomeno come straordinario; l’analisi comparata di diversi ordinamenti invece induce a ritenere l’esistenza di regimi ‘speciali’ come una manifestazione di autonomia in senso funzionale, espressione di una categoria concettuale non

Naturalmente, l'equilibrio tra i due principi – specialità e democrazia – non è mai definibile astrattamente e una volta per tutte⁴², posto che il principio democratico costituisce comunque uno dei valori fondanti dell'ordinamento costituzionale italiano nel suo complesso.

Per questa ragione, il principio di negoziazione paritaria non va considerato prevalente in termini assoluti su quello democratico. In questo senso, è dunque condivisibile sostenere che alcuni aspetti dei processi decisionali analizzati possano essere rivisti per garantirne una maggiore democraticità, soprattutto con riferimento al ruolo delle assemblee regionali e provinciali, alla trasparenza delle negoziazioni ed alla comunicazione tempestiva dei contenuti delle stesse.

4. Conclusioni: principio pattizio e fonti del diritto, alla ricerca di un equilibrio

Il quadro qui fornito delle fonti dell'ordinamento finanziario della Regione TAA/*Südtirol* e delle Province autonome di Trento e Bolzano potrebbe essere definito come ancora alla ricerca di un equilibrio, ma con delle coordinate ben precise.

Queste ultime sono fornite principalmente dal principio di negoziazione paritaria, che informa la specialità in ambito finanziario, come la specialità in generale. Le procedure di revisione dell'assetto finanziario dei tre enti sono infatti caratterizzate dalla centralità dell'accordo bilaterale in cui Stato ed enti si trovano in una posizione di parità, così garantendo che gli interessi minoritari di questi non siano frustrati da imposizioni maggioritarie. A prescindere dalla procedura, l'accordo ne costituisce il cuore e l'elemento imprescindibile.

Il sistema delle fonti dell'ordinamento finanziario è invece ancora alla ricerca di un equilibrio almeno da due punti di vista.

Il primo riguarda i rapporti tra il principio di specialità e il principio democratico. Come detto, ciò che risulta evidente oggi è la necessità di integrare i due principi nell'ambito delle procedure negoziate e nei limiti delle stesse, laddove queste costituiscono comunque un fattore caratterizzante e

estranea ai principi costituzionali di un ordinamento, né derogatoria, ma integrativa e complementare rispetto alle sue regole generali; per definire tali fenomeni si fa dunque generalmente riferimento al concetto di asimmetria o di autonomia *tout court*: v., per es., Ackrén M. (2009), *Conditions for Different Autonomy Regimes in the World. A Fuzzy-Set Application*, Åbo Akademy University Press, Åbo, 11-20.

⁴² Palermo F., *Implementation and amendment*, cit., 157.

irrinunciabile della condizione di specialità. Ciò parrebbe richiedere, come visto, una maggiore trasparenza e conoscibilità delle trattative tra esecutivi e dei lavori delle commissioni paritetiche e, probabilmente, anche un ruolo più incisivo delle assemblee legislative (almeno regionali/provinciali)⁴³ nel processo di negoziazione con il livello statale.

Il secondo punto di vista ha ad oggetto i rapporti tra le due fonti e i due procedimenti pattizi analizzati. Invero, nel corso del tempo si sono potuti registrare diversi equilibri nel ricorso alle due diverse fonti.

Fino alla stipula dei recenti accordi, le norme di attuazione sono state le fonti che, nella sostanza, hanno definito i contenuti dell'assetto finanziario, sebbene questo fosse nei suoi tratti principali disciplinato a livello statutario. Invero, in primo luogo, le norme di attuazione adottate negli anni Novanta hanno reso operativo l'assetto definito con la L. 386 del 1989, ma anche prima di tale riforma il *quantum* dei trasferimenti veniva determinato in via bilaterale attraverso il meccanismo della quota variabile. In secondo luogo, le norme di attuazione sono divenute lo strumento principe per la definizione dei rapporti e delle competenze tra lo Stato e i tre enti e per l'attuazione dei conseguenti trasferimenti (o deleghe) di competenze, con evidenti ricadute in termini finanziari, soprattutto in termini di autonomia di spesa⁴⁴.

Questo ampio utilizzo delle norme di attuazione in ambito finanziario conferma la loro centralità quale strumento di sviluppo dell'autonomia in generale, ma svela anche dei profili problematici. Un generalizzato affidamento a questa fonte rischia infatti di oscurare l'esistenza e la messa in opera di altri procedimenti pattizi e paritari per la disciplina di questa materia, che per diversi motivi potrebbero risultare maggiormente adeguati. Nel caso in esame, si fa specifico riferimento alla legge rinforzata prevista dall'art. 104 St., ma anche ad eventuali altre procedure previste dallo statuto che siano comunque basate sul principio cardine di negoziazione paritaria⁴⁵. Inoltre, un utilizzo molto ampio della normativa di attuazione, in ambiti potenzialmente regolabili da altre fonti pattizie, può condurre a contraddizioni normative che non giovano al principio di certezza del diritto, come nel caso di leggi che operano rinvii a norme di attuazione⁴⁶.

⁴³ Su questo, v. Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1419-1420; per quanto riguarda nello specifico le commissioni paritetiche, Palermo F., *Ruolo e natura*, cit., 836-844.

⁴⁴ Parolari S. e Valdesalici A., *La funzione legislativa*, cit., 1419.

⁴⁵ Si pensi ad es. all'intesa con il Ministero dell'economia per l'assunzione di oneri relativi a funzioni dello Stato prevista dall'art. 79, c. 1, lett. c. St.

⁴⁶ V. nota 28.

In definitiva, la “polivalenza delle norme di attuazione”⁴⁷, caratteristica naturale di questa fonte, ha generalmente giustificato un grande affidamento ad esse come strumento privilegiato di attuazione dello statuto⁴⁸, anche in materia finanziaria. Tuttavia, le problematiche evidenziate portano a riflettere sulla necessità di un costante utilizzo delle norme di attuazione⁴⁹ – il cui procedimento di approvazione è in sostanza prettamente politico e i cui contenuti sortiscono effetti molto rilevanti che vanno ben oltre l’attuazione dello statuto in senso stretto; ciò soprattutto laddove esistano altre procedure che ne condividono il principio di base (la negoziazione paritaria) e spesso anche i vantaggi in termini di successo della negoziazione. Sembra dunque necessario tenere presente che anche le norme di attuazione devono soddisfare una condizione minima di rispetto dell’assetto delle fonti.

Tali riflessioni, tuttavia, oggi vanno lette alla luce dei più recenti sviluppi registrati in questa materia. In effetti, a partire dalla stipula dell’accordo finanziario del 2009, il ruolo della procedura *ex art. 104 St.* è stato particolarmente valorizzato, posto che nel corso di dodici anni sono intervenute quattro modifiche, di maggiore o minore entità, del titolo VI dello Statuto. Le norme di attuazione hanno mantenuto un ruolo rilevante, ma più legato ai trasferimenti di competenze conseguenti a quanto definito direttamente e più dettagliatamente nello statuto. In altre parole, sembra che i rapporti tra le due fonti si siano assestati su un equilibrio diverso da quello *ante* crisi economica, e, per certi versi, più intellegibile anche da un punto di vista giuridico⁵⁰.

Posto che tale cambiamento di approccio appare ancora relativamente recente, non si può sostenere che esso sia consolidato: solo col tempo sarà possibile verificare se il sistema delle fonti dell’ordinamento finanziario si sia assestato su un particolare equilibrio o se, al contrario, riprenderà ad oscillare.

⁴⁷ Palermo F., *Ruolo e natura*, cit., 840.

⁴⁸ Impostazione che trova una conferma anche nel riferimento dell’art. 27, L. n. 42 del 2009 alle sole norme di attuazione come fonte per definire il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica dello Stato; come già rilevato, tale disposizione non è legittimata a definire quali procedure devono essere seguite dalle autonomie speciali, ma è comunque indicativa del riconoscimento di un ruolo quasi monopolistico delle norme di attuazione.

⁴⁹ Così, Palermo F., *Ruolo e natura*, cit., 836-844.

⁵⁰ Sebbene, appunto, come evidenziato nella nota 28, l’assestamento di tale sistema ha condotto alla situazione in cui una legge rinforzata ha modificato (abrogato) alcune disposizioni di una norma di attuazione; circostanza che non si sarebbe verificata se la norma di attuazione non avesse regolato in maniera approfondita tale materia in luogo della legge rinforzata.

7. STRUTTURA E COMPOSIZIONE DELLA SPESA NELLE DUE PROVINCE AUTONOME DI TRENTO E BOLZANO: UNA RICOSTRUZIONE PER COMPARAZIONE

di *Maria D'Ippoliti**

1. Introduzione

Il livello e la composizione della spesa delle regioni è oggetto di analisi da lungo tempo, anche a livello istituzionale; spesso però i risultati, soprattutto i confronti delle grandezze *pro capite*, sono utilizzati in modo strumentale per evidenziare disparità di trattamento fra le regioni, con particolare riferimento a quelle a statuto speciale¹. Analisi più approfondite dimostrano che i diversi volumi di spesa registrati nei bilanci regionali non sono solo legati alle differenze in termini di struttura geografica, demografica ed economica delle regioni, ma derivano fondamentalmente dalla diversa titolarità di funzioni e competenze poste in capo alle regioni e, quindi, dal diverso livello di governo a cui le competenze di spesa sono attribuite.

Le competenze esercitate dalle regioni a statuto ordinario risultano notevolmente inferiori a quelle delle regioni a statuto speciale; conseguentemente, una quota delle spese incluse nei bilanci delle regioni a statuto speciale, per le regioni a statuto ordinario è sostenuta direttamente dal bilancio dello Stato. Anche tra le autonomie speciali vi sono differenze nelle competenze esercitate che determinano diversità nei relativi volumi di spesa: per fare qualche esempio, alle Province autonome di Trento e Bolzano, alla Regione Friuli-Venezia Giulia e alla Regione Valle d'Aosta è attribuita la competenza in materia di finanza locale, mentre in Sicilia e in Sardegna il finanziamento dei comuni compete allo Stato; inoltre le due Province autonome

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

¹ Per un commento sulle implicazioni legate all'analisi della spesa regionale, si veda: Marcantoni M. e Baldi M. (2013), *Regioni a geometria variabile*, Donzelli, Roma, 51-63.

garantiscono direttamente il finanziamento dell'istruzione primaria e secondaria, ivi inclusa la spesa del personale docente e non docente, che nelle altre regioni a statuto speciale è sostenuta dallo Stato².

Per consentire confronti omogenei in ordine alle spese sostenute dalle regioni è pertanto necessario fare riferimento a dati consolidati regionalizzati. Per ciascun territorio regionale occorre considerare tutte le spese sostenute dalle amministrazioni pubbliche, indipendentemente dal livello di governo cui è attribuita la competenza di spesa, elidendo i trasferimenti fra gli enti inclusi nel perimetro di consolidamento, al fine di evitare una duplicazione della spesa stessa. Ad oggi “i Conti Pubblici Territoriali” (CPT)³ rappresentano l'unica base dati che rende disponibili i conti consolidati delle entrate e delle spese pubbliche, costruiti a livello di singola realtà regionale.

L'obiettivo del presente capitolo è quello di comparare, attraverso un'analisi complessiva della struttura e della composizione della spesa pubblica regionale, i diversi livelli di competenze attribuiti alle regioni a statuto ordinario rispetto a quelle a statuto speciale, nonché di evidenziare come tra le stesse autonomie speciali vi siano diversi livelli di spesa e dunque di “specialità”. Per questo motivo non saranno utilizzati i dati relativi alla spesa consolidata regionale, bensì i dati desunti direttamente dai conti consuntivi⁴ delle singole regioni, estratti dalla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP)⁵. Infatti, mentre la banca dati CPT consente di confrontare cor-

² Per un'analisi sui differenti modelli finanziari di autonomia speciale, si veda: Cerea G. (2014), *Le autonomie speciali – Le vicende e i possibili sviluppi dell'altro regionalismo*, Franco Angeli, Milano, 17-23.

³ Il sistema dei conti pubblici territoriali (CPT) incardinato presso l'Agenzia per la coesione territoriale, composto da una unità tecnica centrale (UTC) e una rete di ventuno strutture (nuclei regionali), misura e analizza, a livello regionale, i flussi finanziari di entrata e di spesa delle amministrazioni pubbliche e di tutti gli enti appartenenti alla componente allargata del settore pubblico, per i quali cioè è previsto un controllo da parte di soggetti pubblici. Obiettivo principale è quello di ricostruire, all'interno di una banca dati dedicata, i conti consolidati delle spese e delle entrate, correnti e in conto capitale, del settore pubblico allargato (SPA). Dal 2004 la banca dati CPT fa parte del sistema statistico nazionale (SISTAN).

⁴ I dati si riferiscono ai conti consuntivi relativi all'esercizio 2019, aggiornati alla data del 9 maggio 2022. Per le Regioni Abruzzo e Basilicata i dati presi a riferimento sono quelli dell'esercizio 2018, non essendo disponibili in BDAP i dati relativi all'esercizio 2019. Nell'analisi sono stati presi a riferimento i dati del 2019 in quanto precedenti all'emergenza Covid-19 che ha necessariamente impattato sulla composizione della spesa delle regioni per il periodo di durata della pandemia.

⁵ La Legge 196 del 2009 – all'interno del generale contesto della riforma della contabilità pubblica e dell'introduzione dei principi di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti – all'art. 13 ha disposto la creazione presso il Ministero dell'economia e delle finanze di una banca dati della pubblica amministrazione (BDAP), concepita come strumento funzionale per l'analisi, il controllo e il monitoraggio dei conti pubblici. L'articolo 4 del D.lgs. 118/2011

rettamente i livelli di spesa regionale dell'amministrazione pubblica nel suo complesso, indipendentemente dal livello di governo competente per la gestione e il finanziamento della spesa, il confronto fra i bilanci delle regioni e delle Province autonome mette in luce proprio il diverso livello di competenze gestite dai medesimi enti. Preme sottolineare che l'analisi qui svolta si concentra esclusivamente sulla diversa allocazione delle spese nei bilanci regionali, ma le differenze fra regioni ordinarie e regioni a statuto speciale, nonché fra le medesime autonomie speciali, sarebbero da valutare anche in relazione ai diversi sistemi di finanziamento dei bilanci regionali, ovvero alla diversa composizione delle entrate.

2. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle regioni ordinarie

L'analisi dei consuntivi riferiti all'esercizio 2019 delle regioni a statuto ordinario (*sub* tab. 1) conferma il limitato insieme di competenze gestite dalle stesse, rappresentate in particolare da quelle afferenti al settore sanitario (con un'incidenza del 75,8%) e al trasporto pubblico locale (con il 6,6%).

La spesa media *pro capite* delle regioni a statuto ordinario si assesta a circa 2.720 euro ed è per l'88,1 per cento finalizzata a spese di natura corrente e per l'8,1 per cento a spese di investimento. Le restanti spese attengono alle partite finanziarie ed al rimborso prestiti.

prevede che le amministrazioni pubbliche trasmettano alla banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche, entro trenta giorni dall'approvazione, i dati del bilancio di previsione, aggregati secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti, e i dati del consuntivo, aggregati secondo la struttura del quinto livello del piano dei conti.

Tab. 1 – Spesa complessiva delle regioni ordinarie per missione (impegni di spesa), in valori assoluti e in percentuale; anno 2019⁶

(importi in euro)

Missione del bilancio	impegni anno 2019	% incidenza
Servizi istituzionali e generali, di gestione	6.386.934.591	4,63%
Giustizia	340.000	0,00%
Ordine pubblico e sicurezza	29.413.505	0,02%
Istruzione e diritto allo studio	1.394.630.092	1,01%
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	612.059.236	0,44%
Politiche giovanili, sport e tempo libero	297.631.630	0,22%
Turismo	350.413.289	0,25%
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	525.715.851	0,38%
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	3.030.338.211	2,20%
Trasporti e diritto alla mobilità	9.190.640.272	6,66%
Soccorso civile	449.300.484	0,33%
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	2.144.017.186	1,55%
Tutela della salute	104.688.412.964	75,84%
Sviluppo economico e competitività	2.121.272.967	1,54%
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	2.152.827.561	1,56%
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1.164.166.330	0,84%
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	215.675.964	0,16%
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	534.590.755	0,39%
Relazioni internazionali	163.198.529	0,12%
Fondi e accantonamenti	-	0,00%
Debito pubblico	2.582.540.913	1,87%
TOTALE	138.034.120.329	

Fonte: Banca dati amministrazioni pubbliche - 9 maggio 2022 - per Regione Abruzzo e Basilicata dati anno 2018

Il dettaglio delle spese per titolo, con particolare riferimento alle spese correnti e alle spese in conto capitale, conferma la suddivisione per area di intervento evidenziata a livello complessivo (cfr. *sub* tab. 2). Per la spesa di investimento (investimenti diretti e contributi), pur nella limitatezza dei volumi complessivi, emerge anche un relativo apporto nel settore della tutela ambientale e dello sviluppo economico.

⁶ Fonte: Banca dati delle amministrazioni pubbliche, anno 2019, accesso 9 maggio 2022. Per le Regioni Abruzzo e Basilicata i dati sono relativi all'anno 2018.

Tab. 2 – Spesa corrente e in conto capitale delle regioni ordinarie per missione, valori relativi (in percentuale); anno 2019

Missione del bilancio	SPESA CORRENTE impegni anno 2019	% incidenza	SPESA IN CONTO CAPITALE impegni anno 2019	% incidenza
Servizi istituzionali e generali, di gestione	3.005.028.056	2,47%	331.847.683	2,97%
Giustizia	90.000	0,00%	250.000	0,00%
Ordine pubblico e sicurezza	14.236.906	0,01%	15.176.599	0,14%
Istruzione e diritto allo studio	1.062.060.956	0,87%	332.569.136	2,98%
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	319.264.159	0,26%	282.093.316	2,53%
Politiche giovanili, sport e tempo libero	59.921.416	0,04%	243.693.548	2,18%
Turismo	167.947.796	0,14%	180.965.493	1,62%
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	73.174.002	0,06%	452.441.850	4,06%
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	1.150.773.610	0,95%	1.801.915.156	16,15%
Trasporti e diritto alla mobilità	6.841.500.398	5,63%	2.206.333.572	19,78%
Soccorso civile	149.799.685	0,12%	283.815.654	2,54%
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	1.972.451.373	1,62%	168.578.310	1,51%
Tutela della salute	102.229.992.462	84,08%	1.848.686.375	16,57%
Sviluppo economico e competitività	215.614.694	0,18%	1.888.110.383	16,92%
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1.889.076.331	1,55%	261.217.730	2,34%
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	704.075.029	0,58%	337.453.801	3,02%
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	29.645.389	0,02%	186.030.375	1,67%
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	239.304.508	0,20%	293.103.122	2,63%
Relazioni internazionali	120.775.480	0,10%	42.423.049	0,38%
Fondi e accantonamenti	-	0,00%	-	0,00%
Debito pubblico	-	1,10%	-	0,00%
TOTALE	120.237.732.448		11.156.705.151	

Fonte: Banca dati amministrazioni pubbliche - 9 maggio 2022, per Regione Abruzzo e Basilicata dati anno 2018

3. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle (altre) regioni a statuto speciale

La medesima analisi condotta con riferimento alle regioni a statuto speciale mostra una diversa incidenza della spesa nei singoli settori di intervento, che riflette le differenze in termini di competenze di spesa esercitate da tali enti.

In particolare, si rileva come quella del settore sanitario, sebbene permanga la principale area di spesa dei bilanci regionali, raggiunga a livello medio il 50 per cento, a fronte di un'incidenza prossima al 76 per cento rilevata nelle regioni a statuto ordinario. È quindi del tutto evidente come vi siano altre funzioni esercitate direttamente dalle regioni a statuto speciale, che assorbono parte delle risorse dei bilanci regionali.

Non si ravvisano invece significative differenze nell'incidenza dei diversi titoli della spesa, considerato che circa l'86 per cento è finalizzato a spese di natura corrente e il 9,6 per cento a spese di investimento (cfr. *sub* tab. 3).

Tab. 3 – Spesa complessiva delle regioni speciali per missione (impegni di spesa), valori relativi (in percentuale sul totale della spesa); anno 2019⁷

Spesa complessiva - impegni anno 2019 - incidenza %				
Missione del bilancio	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Valle d'Aosta	Sardegna
Servizi istituzionali e generali, di gestione	24,48%	22,79%	10,12%	7,16%
Giustizia	0,00%	0,00%	0,04%	0,00%
Ordine pubblico e sicurezza	0,16%	0,00%	0,07%	0,25%
Istruzione e diritto allo studio	1,07%	1,00%	15,20%	2,05%
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	1,73%	0,43%	2,93%	1,37%
Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,48%	0,05%	0,33%	0,35%
Turismo	0,78%	0,09%	0,78%	0,77%
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	1,63%	0,59%	0,61%	1,21%
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	1,32%	2,05%	4,60%	6,42%
Trasporti e diritto alla mobilità	4,76%	3,71%	6,47%	6,05%
Soccorso civile	0,20%	0,23%	1,97%	0,39%
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	4,34%	1,92%	6,66%	4,52%
Tutela della salute	42,57%	55,25%	22,72%	46,69%
Sviluppo economico e competitività	2,82%	0,98%	1,74%	1,65%
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	1,58%	1,64%	1,35%	2,09%
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1,98%	2,09%	1,45%	2,72%
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,05%	0,13%	0,33%	0,35%
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	8,08%	5,45%	9,16%	14,39%
Relazioni internazionali	0,28%	0,00%	0,01%	0,08%
Fondi e accantonamenti	0,00%	0,00%	9,38%	0,00%
Debito pubblico	1,69%	1,60%	4,09%	1,48%

Fonte: Banca dati amministrazioni pubbliche - 9 maggio 2022

Le più ampie competenze di spesa esercitate direttamente dalle regioni a statuto speciale incidono anche sui volumi di spesa media *pro capite*, che risultano significativamente maggiori: la spesa *pro capite* è pari a 5.545 euro

⁷ Fonte: Banca dati delle amministrazioni pubbliche, anno 2019, accesso 9 maggio 2022.

in Friuli-Venezia Giulia, 3.592 euro in Sicilia, 9.616 euro in Valle d'Aosta e 5.093 euro in Sardegna (cfr. *sub* tab. 4).

L'analisi della ripartizione per settore di intervento della spesa media *pro capite* sottolinea il diverso assetto delle competenze attribuite alle regioni a statuto ordinario rispetto a quelle a statuto speciale, dimostrando altresì che ad ogni autonomia speciale è riconosciuto un diverso grado di "specialità".

Per quanto riguarda la spesa sanitaria, ad esempio, a fronte di una diversa incidenza della stessa sui volumi dei bilanci regionali (in media il 50 per cento nelle regioni a statuto speciale, circa il 76 per cento in quelle a statuto ordinario), in termini *pro capite*, la spesa si attesta su livelli sostanzialmente analoghi, mediamente pari a 2 mila euro.

Tab. 4 – Spesa regionale media *pro capite* regioni ordinarie e spesa media *pro capite* regioni speciali, in valori assoluti; anno 2019⁸

Spesa regionale media pro capite - impegni anno 2019						<small>(importi in euro)</small>
Missione del bilancio	Media RSO	Friuli Venezia Giulia	Sicilia	Valle d'Aosta	Sardegna	
Servizi istituzionali e generali, di gestione	126	1.358	819	973	365	
Giustizia	-	-	-	4	-	
Ordine pubblico e sicurezza	1	9	-	7	13	
Istruzione e diritto allo studio	27	59	36	1.462	104	
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	12	96	15	282	70	
Politiche giovanili, sport e tempo libero	6	26	2	31	18	
Turismo	7	43	3	75	39	
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	10	91	21	59	62	
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	60	73	74	442	327	
Trasporti e diritto alla mobilità	181	264	133	622	308	
Soccorso civile	9	11	8	189	20	
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	42	241	69	640	230	
Tutela della salute	2.063	2.361	1.985	2.185	2.378	
Sviluppo economico e competitività	42	156	35	167	84	
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	42	87	59	129	106	
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	23	110	75	140	139	
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	4	3	4	32	18	
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	11	448	196	881	733	
Relazioni internazionali	3	16	0	1	4	
Fondi e accantonamenti	-	-	-	902	-	
Debito pubblico	51	94	58	393	75	
TOTALE	2.720	5.545	3.592	9.616	5.093	

Fonte: Banca dati amministrazioni pubbliche - 9 maggio 2022 - per Regione Abruzzo e Basilicata dati anno 2018

⁸ Fonte: Banca dati delle amministrazioni pubbliche, anno 2019, accesso 9 maggio 2022.

Con riferimento alla competenza in materia di finanza locale le differenze emergono analizzando la missione “relazioni con altre autonomie territoriali e locali”: le Regioni Friuli-Venezia Giulia e Valle d’Aosta finanziano direttamente i comuni del proprio territorio, mentre per le regioni a statuto ordinario, nonché per le Regioni Sardegna e Sicilia, gli enti locali sono di norma finanziati con trasferimenti a valere sul bilancio statale⁹.

Pur con incidenza e valori *pro capite* diversi nelle diverse regioni a statuto speciale, queste ultime evidenziano una spesa maggiore rispetto alle regioni a statuto ordinario anche nei settori “diritti sociali, politiche sociali e famiglia”, nonché in “istruzione e diritto allo studio”.

4. Analisi della composizione della spesa nel bilancio delle Province autonome di Trento e Bolzano

Le Province autonome di Trento e Bolzano rappresentano, fra le autonomie speciali, quelle che esercitano le più ampie competenze di spesa con oneri a carico del proprio bilancio. Ciò appare evidente confrontando le risultanze dei bilanci provinciali sia con quelli delle regioni a statuto ordinario, sia con quelli delle altre regioni a statuto speciale.

Sebbene la spesa media *pro capite* del settore sanitario raggiunga per le due Province in media i 2.600 euro, e sia quindi superiore al valore medio delle altre regioni a statuto speciale, la stessa assorbe poco più del 25 per cento delle risorse del bilancio provinciale, rispetto al 50 per cento delle altre regioni a statuto speciale e a circa il 76 per cento di quelle a statuto ordinario. Numerose sono infatti le altre competenze di spesa poste direttamente a carico delle due Province autonome: semplificando possiamo affermare che – ad esclusione delle funzioni statali inerenti la difesa, l’ordine pubblico, la giustizia, la previdenza e la politica estera – tutte le altre competenze sono esercitate sul territorio direttamente dalle medesime (cfr. *sub* tab. 5).

⁹ Con riferimento ai dati della Regione Sardegna, si precisa che nella missione “relazioni con altre autonomie territoriali e locali” sono stanziati anche le risorse afferenti il concorso della regione agli obiettivi di finanza pubblica nazionale che, per le altre regioni a statuto speciale, sono inseriti in altre missioni del bilancio, nello specifico missione “fondi e accantonamenti” per la Regione Valle d’Aosta e missione “servizi istituzionali e generali, di gestione” per le Regioni Friuli-Venezia Giulia e Sicilia.

Come ricordato in precedenza (paragrafo 1 sopra), le Province autonome di Trento e Bolzano provvedono, analogamente alla Regione Friuli-Venezia Giulia e alla Valle d'Aosta, a finanziare direttamente gli enti locali del proprio territorio. Per tale motivo circa il 15-20 per cento delle risorse provinciali è assorbito dalla missione “relazioni con altre autonomie territoriali e locali”, a fronte di una percentuale prossima allo zero per le regioni ordinarie¹⁰.

Inoltre, le Province autonome finanziano integralmente l'istruzione scolastica di ogni ordine e grado, la formazione professionale e gli interventi per il diritto allo studio, nonché gli investimenti per l'edilizia scolastica. Conseguentemente, alla missione “istruzione e diritto allo studio” sono finalizzati mediamente 1.650 euro per abitante, pari mediamente al 16,8 per cento delle risorse dei bilanci provinciali.

Le Province autonome si fanno altresì carico di ulteriori competenze le cui spese sono assunte sul bilancio dello Stato per le regioni ordinarie e per alcune regioni a statuto speciale; fra le tante, per la rilevanza in termini finanziari, possiamo ricordare le funzioni in materia di lavoro, sia con riferimento all'ambito del collocamento che a quello dei controlli ispettivi, di manutenzione della viabilità statale e di infrastrutturazione del territorio, di tutela dei beni storico-artistici e culturali, di provvidenze agli invalidi civili, ciechi e sordomuti, le spese per il corpo forestale e il corpo provinciale dei vigili del fuoco, le spese in materia di catasto, per l'università e il parco dello Stelvio.

¹⁰ Per entrambe le Province autonome nella missione “relazioni con altre autonomie territoriali e locali” sono stanziati anche le risorse afferenti al concorso della Regione TAA/*Südt* agli obiettivi di finanza pubblica nazionale.

Tab. 5 – Spesa per missione per ciascuna Provincia autonoma, in valori relativi (percentuali); Spesa media pro capite per missione per ciascuna Provincia autonoma, in valori assoluti, anno 2019¹¹

Missione del bilancio	impegni anno 2019 - % incidenza		Spesa media pro capite - impegni anno 2019	
	Trento	Bolzano	Trento	Bolzano
Servizi istituzionali e generali, di gestione	5,59%	7,44%	494	843
Giustizia	0,00%	0,00%	-	-
Ordine pubblico e sicurezza	0,00%	0,00%	-	-
Istruzione e diritto allo studio	18,54%	15,16%	1.640	1.716
Tutela e valorizzazione dei beni e delle attività culturali	1,78%	1,32%	157	150
Politiche giovanili, sport e tempo libero	0,27%	0,77%	24	87
Turismo	1,43%	0,61%	126	70
Assetto del territorio ed edilizia abitativa	2,49%	4,87%	220	551
Sviluppo sostenibile e tutela del territorio e dell'ambiente	2,24%	2,15%	198	243
Trasporti e diritto alla mobilità	4,64%	7,00%	410	793
Soccorso civile	1,42%	0,85%	126	96
Diritti sociali, politiche sociali e famiglia	6,02%	10,63%	532	1.204
Tutela della salute	26,43%	25,22%	2.337	2.856
Sviluppo economico e competitività	6,21%	4,42%	550	501
Politiche per il lavoro e la formazione professionale	2,05%	2,31%	181	262
Agricoltura, politiche agroalimentari e pesca	1,27%	1,37%	112	155
Energia e diversificazione delle fonti energetiche	0,00%	0,36%	-	41
Relazioni con le altre autonomie territoriali e locali	19,46%	15,20%	1.721	1.721
Relazioni internazionali	0,17%	0,06%	15	6
Fondi e accantonamenti	0,00%	0,00%	-	-
Debito pubblico	0,00%	0,26%	-	29
TOTALE			8.842	11.323

(Importi in euro)

Fonte: Banca dati amministrazioni pubbliche - 9 maggio 2022

L'analisi dei bilanci consente di evidenziare, sia in termini di incidenza percentuale che in termini di spesa *pro capite*, l'impatto finanziario dell'esercizio di tali ampie competenze di spesa. La spesa media *pro capite* si assesta infatti a quasi 8.800 euro per la Provincia di Trento e a circa 11.300 euro per la Provincia di Bolzano, valori nettamente superiori a quelli delle regioni ordinarie, con una media di 2.720 euro per abitante, e delle altre regioni a statuto speciale.

Il diverso assetto delle competenze spiega, in buona parte, i differenti livelli di spesa *pro capite* a carico dei bilanci delle regioni, da un lato, e delle Province autonome di Trento e Bolzano, dall'altro. Sussistono tuttavia ulteriori elementi che contribuiscono a determinare i livelli di spesa, tra i quali, in particolare, si citano la densità demografica e le caratteristiche geografiche del territorio, le quali possono incidere nella realizzazione di economie di scala, nonché il livello di efficienza nella gestione dei servizi della pubblica amministrazione.

¹¹ Fonte: Banca dati delle amministrazioni pubbliche, anno 2019, accesso 9 maggio 2022.

8. TERRITORIALITÀ E CRITERI DI RIPARTO DEL GETTITO: EVOLUZIONE STORICA E CRITICITÀ, RISOLTE E PENDENTI

di *Dieter Egger**

1. L'evoluzione normativa in materia di compartecipazioni

Il secondo statuto di autonomia, adottato nel 1972, ha modificato in modo sostanziale i rapporti tra Stato, Regione Trentino-Alto Adige e Province autonome di Trento e Bolzano. Mentre il primo statuto di autonomia del 1948 aveva concentrato la maggior parte delle competenze e delle fonti di finanziamento in capo alla regione, con il nuovo statuto si è concretizzata la traslazione di molte competenze dalla regione alle Province autonome¹. Ciò ha portato ad un potenziamento della dotazione finanziaria delle Province autonome a scapito della regione. Alle province sono state attribuite nuove compartecipazioni in quota fissa di una serie di tributi erariali, tra cui l'imposta complementare progressiva sul reddito complessivo, l'imposta sulle società e sulle obbligazioni, le imposte di registro e di bollo. Nelle more dell'adozione del secondo statuto è però intervenuta la riforma tributaria nazionale (Legge n. 825 del 1971), che ha soppresso parte dei nuovi tributi compartecipati dalle province.

Dopo lunghe trattative, con l'emanazione della Legge n. 386 del 1989 recante "Norme per il coordinamento della finanza della Regione Trentino-Alto Adige e delle Province autonome di Trento e Bolzano con la riforma tributaria", l'assetto finanziario quale disciplinato nello statuto è stato conformato al nuovo sistema tributario nazionale². Al fine di rendere operativi tutti gli aspetti disciplinati dalla legge, sono state emanate due norme di attuazione, il D.lgs. 268/1992 e il D.lgs. 432/1996. Con la riforma statutaria è

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

¹ Per la disamina del sistema regionale si rinvia al capitolo 13 del presente volume.

² Per l'analisi delle specifiche procedure per la modifica del titolo VI dello statuto dedicate al regime finanziario si rinvia al capitolo 6 del presente volume.

stata attribuita alle province la compartecipazione in quota fissa a tutti i tributi erariali, contabilizzati come tali nel bilancio dello Stato, ad eccezione di quelli spettanti alla regione o ad altri enti pubblici (ovvero, sette decimi per l'Iva interna, quattro decimi per l'Iva all'importazione, dieci decimi per l'accisa sull'energia elettrica, nove decimi per tutti gli altri tributi).

La Legge delega n. 42/2009 in materia di federalismo fiscale, introducendo il nuovo principio di territorialità della finanza regionale, ha posto le basi per la stipula del cosiddetto accordo di Milano tra le Province autonome, la Regione TAA e lo Stato e per la conseguente modifica dello statuto di autonomia, formalizzata con la Legge n. 191/2009. Dal punto di vista strettamente finanziario, con questo accordo le Province autonome rinunciano ad una serie di entrate, come la quota variabile, la somma sostitutiva dell'Iva all'importazione ed i trasferimenti definiti con leggi di settore. Si tratta, nella sostanza, di entrate soggette ad intesa tra lo Stato e le province³. Ciò ha reso i bilanci delle autonomie più indipendenti, riducendo così le possibilità che insorgano conflittualità con il Governo centrale.

Le conseguenti minori entrate sono state – in parte – compensate da un aumento del gettito tributario, riconducibile soprattutto alla modifica nelle modalità di determinazione della spettanza di diversi tributi compartecipati. Infatti, la procedura di attribuzione degli stessi alle province è stata territorializzata (o più precisamente, “provincializzata”) sulla base di specifici parametri. In particolare, si fa riferimento all'Ires e alle imposte sostitutive sulle plusvalenze dei redditi di capitale, all'Iva all'importazione e all'imposta sulle assicurazioni. La provincializzazione di tutti i maggiori tributi erariali determina una maggior correlazione tra andamento congiunturale locale e disponibilità finanziarie dei bilanci provinciali. In aggiunta a queste modifiche nella quantificazione di spettanze già devolute, con l'accordo di Milano è stata inoltre disposta l'attribuzione alle province delle accise relative ai prodotti energetici (gasolio) ad uso riscaldamento, precedentemente non riconosciute.

La novità forse ancora più rilevante, dal punto di vista dell'autonomia finanziaria, è stata la previsione della devoluzione delle quote dei proventi (tributi) erariali spettanti alla Regione TAA e alle Province autonome da parte della struttura di gestione dell'Agenzia dell'entrate (struttura responsabile per la gestione del modello di versamento F24), o da altri soggetti (gli agenti alla riscossione territorialmente competenti per quanto riguarda il modello di versamento F23), direttamente sui conti infruttiferi intestati ai sud-

³ Per l'analisi dell'evoluzione dell'ordinamento finanziario provinciale si rinvia ai capitoli 3 e 4 del volume.

detti enti nei modi e nei tempi da definire con apposito decreto del ministro dell'economia e delle finanze.

In attuazione di questa disposizione è stato poi emanato il Decreto ministeriale 20 luglio 2011, in materia di “versamenti diretti delle quote dei proventi erariali spettanti alla Regione Trentino-Alto Adige ed alle Province autonome di Trento e di Bolzano”, che ha quindi regolamentato le procedure di versamento delle compartecipazioni ai tributi erariali. Il decreto ministeriale prevede infatti che le quote di gettito erariale riscosse dalla struttura di gestione, e dagli altri agenti della riscossione, siano ripartite a favore degli enti suddetti in base ai codici tributo indicati dai contribuenti, ovvero in base al luogo di versamento, mediante accredito delle relative somme sui conti intestati agli enti medesimi.

Un'ulteriore modifica allo statuto di autonomia è avvenuta con il cosiddetto “patto di garanzia” del 2014, trasposto nella Legge n. 190/2014. Tale accordo ha determinato effetti soprattutto in merito al concorso finanziario delle Province autonome e della Regione TAA agli obiettivi di finanza pubblica, ma ha altresì previsto una redistribuzione della compartecipazione al gettito dell'Iva interna dalla regione alle province. Mentre la prima è passata da due decimi ad un decimo, la spettanza delle Province autonome è aumentata da sette a otto decimi. Un'altra disposizione inserita nel patto di garanzia riguarda la definizione del criterio di quantificazione del gettito riferibile al territorio per quanto concerne le accise relative ai prodotti energetici (gasolio) ad uso riscaldamento. Le accise di spettanza provinciale vanno ora determinate in base alle immissioni in consumo di tali prodotti energetici nel territorio di ciascuna provincia. Purtroppo, come vedremo più avanti, questa precisazione non ha contribuito a trovare un consenso con l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in ordine ai criteri da applicare per la determinazione della spettanza delle due province (cfr. paragrafo 8.3, lettera c).

Da ultimo il 18 novembre 2021 è stato stipulato un ulteriore accordo, recepito nella Legge n. 234/2021, il quale ha ancora una volta modificato lo statuto di autonomia nella parte relativa ai rapporti finanziari tra Stato e Province autonome. La riforma statutaria in questione è intervenuta principalmente nelle seguenti materie: entrate erariali derivanti dalla raccolta dei giochi, concorso alla finanza pubblica e restituzione delle riserve all'erario per il periodo 2014-2018. La revisione riguardante il settore dei giochi rappresenta una delle questioni più rilevanti. A tal proposito si è stabilito che a partire dal 2022 la compartecipazione spettante alle due Province autonome venga estesa anche alle entrate derivanti dalle vincite in denaro di natura extra tributaria, purché costituenti utile erariale. La nuova formulazione delle spettanze per i giochi ha posto fine alla lunga controversia (cfr. *sub* paragrafo

4, lettera b.) sulla natura tributaria (e relativa spettanza provinciale) delle entrate derivanti da certe tipologie di giochi. In termini di gettito, il beneficio per il bilancio provinciale è stimato in 12 milioni annui. In aggiunta sono state riconosciute alle Province autonome anche le spettanze arretrate (fino al 2021) derivanti dalla raccolta dei giochi di natura non tributaria, per un importo forfettario di 100 milioni per la Provincia di Bolzano e 90 milioni per la Provincia di Trento.

2. I criteri di riparto e la conflittualità registrata tra Stato e Province autonome

Il secondo statuto di autonomia, nell'indicare i tributi spettanti e la quota di compartecipazione provinciale, solo in pochi casi stabilisce specifiche modalità di determinazione del gettito provinciale al quale applicare la percentuale di spettanza. Di norma quindi, la devoluzione delle entrate tributarie è effettuata sulla base dell'ammontare delle entrate versate in conto competenza e in conto residui nelle casse dello Stato nel territorio delle due Province autonome (D.lgs. 268/1992), cioè in base al cosiddetto "riscosso locale".

Vi sono tuttavia tributi, per i quali il gettito versato localmente non corrisponde alla spettanza maturata, perché una parte dell'imposta viene versata al di fuori del territorio provinciale. Ciò può essere dovuto a disposizioni amministrative o legislative.

L'ammontare delle entrate versate fuori dal territorio provinciale in attuazione di disposizioni amministrative è determinato sulla base delle rendicontazioni degli uffici competenti (D.lgs. 268/92). A tal proposito possono essere citate l'imposta di bollo e le tasse di concessione, che affluiscono direttamente su conti correnti postali intestati agli uffici centrali, l'imposta di fabbricazione sui prodotti petroliferi, determinata dall'Ufficio Tecnico di Finanza (UTF) in base alla quantità di prodotti erogati dagli impianti di distribuzione situati in provincia, e l'imposta sul consumo dei tabacchi, determinata dall'Agenzia dei monopoli di Stato in base alle vendite afferenti il territorio provinciale. La determinazione della spettanza di questo gruppo di tributi ha incontrato più volte ritardi per le difficoltà di rendicontazione, soprattutto per quanto riguarda i versamenti postali.

Nella categoria del gettito riscosso fuori provincia, in forza di disposizioni legislative, rientrano l'Irpef e le ritenute sugli interessi, la cui metodologia di riparto è stata superata, successivamente, dalla riforma dei redditi di capitale (D.lgs. 461/1997), che aveva attribuito agli intermediari finanziari (principalmente locali) il ruolo di sostituto d'imposta, con conseguente ver-

samento a livello locale anche delle ritenute sugli interessi, e – per quanto riguarda l’Irpef – dalla digitalizzazione e telematizzazione delle dichiarazioni d’imposta che consentiva, a partire dal 2011, la determinazione puntuale del maturato “locale” Irpef.

La norma di attuazione (D.lgs. 268/1992) prevedeva che per la determinazione del gettito Irpef “riscosso fuori” si tenesse conto delle dichiarazioni e di altre certificazioni per individuare l’imposta spettante, con riferimento ai contribuenti aventi domicilio fiscale nel territorio delle province. Si trattava pertanto di quantificare il gettito “perso” a livello provinciale per il versamento delle ritenute Irpef (da parte del sostituto d’imposta datore di lavoro) o dell’imposta fuori provincia. Infatti, di norma, le ritenute Irpef per i lavoratori dipendenti e per i pensionati (l’Irpef da reddito di lavoro dipendente e da reddito di pensione costituisce oltre l’80 per cento del gettito totale) sono versate presso la sede del datore di lavoro privato (nelle grandi imprese spesso fuori provincia), o a Roma per i dipendenti statali e per i pensionati (da parte dell’INPS). In media, l’Irpef versata localmente si attesta in un range tra il 75 e l’85 per cento del gettito effettivamente spettante a ciascuna provincia; la parte restante è versata fuori provincia.

La stessa norma, relativamente alle ritenute sugli interessi, ne prevedeva la quantificazione in base ad ogni documentazione idonea con riguardo ai titoli (di Stato e altri) esistenti ed amministrati dagli uffici postali e dagli sportelli di istituti di credito operanti in provincia. Il “riscosso fuori” si riferiva ai titoli detenuti da soggetti residenti in provincia, per i quali le ritenute sugli interessi sono versate fuori provincia (per i titoli di Stato il versamento delle ritenute veniva effettuato a livello centralizzato a Roma). La metodologia utilizzata consisteva nella quantificazione degli interessi corrisposti per questi titoli e della relativa ritenuta applicata.

I tributi riscossi fuori per disposizioni legislative, essendo determinati in modo forfettario, erano soggetti ad un’intesa tra Stato e Province autonome. Ciò portava con frequenza a lunghe trattative per trovare un consenso sulle metodologie da applicare e quindi a notevoli ritardi nella definizione e nella devoluzione degli importi spettanti.

A partire dall’anno 2000 si è ottenuta la “territorializzazione” anche dell’Iva interna. Come previsto dal D.lgs. 432/96, la territorializzazione dell’Iva interna si basa su un indice ISTAT denominato “spesa per consumi finali delle famiglie”. Il versato nazionale dell’Iva interna – al netto di rimborsi, compensazioni e quote UE – venne in un primo momento “regionalizzato”, applicandovi l’incidenza della spesa per consumi finali delle famiglie tra la Regione Trentino-Alto Adige e l’Italia (con successivo riparto tra

Trento e Bolzano) e infine, dall'anno 2006 in poi, "provincializzato" con l'applicazione dell'incidenza riferita alla singola provincia e l'Italia.

L'istituzione del modello F24 nell'anno 1998 ha modificato profondamente le procedure e le tempistiche per la quantificazione delle spettanze. Il modello di versamento F24 permette infatti al contribuente di effettuare con un'unica operazione il pagamento di molte imposte, compensando il versamento con eventuali crediti tributari o contributivi. Il versamento delle imposte può essere effettuato presso qualsiasi concessionario o banca convenzionata e presso gli uffici postali, indipendentemente dalla sede legale; i titolari in possesso di partita Iva devono presentare il modello F24 con modalità telematiche. La contabilizzazione del flusso dei tributi avviene a livello centralizzato da parte della struttura di gestione dell'Agenzia delle entrate.

Uno dei vantaggi di questo sistema è la tempestiva messa a disposizione, da parte della struttura di gestione, delle informazioni di tutti i versamenti tributari effettuati in provincia con il modello F24, agevolando l'elaborazione di proiezioni e stime delle entrate da parte delle province. D'altro canto, il legame tra spettanza e versato locale comporta degli elementi di criticità per la maggior parte dei tributi compartecipati, in quanto con tale modello il versamento delle imposte può essere effettuato agevolmente su tutto il territorio nazionale.

È con l'accordo di Milano che si compiono gli ultimi passi significativi in tema di riparto del gettito e territorializzazione della spettanza. Tra quelli provincializzati in tale occasione, il tributo più importante è l'Ires. La nuova disposizione, inserita nello statuto di autonomia dalla Legge n. 191/2009, prevede che – qualora non sia possibile la determinazione delle quote del tributo da devolvere alle province assumendo a riferimento indicatori o altra documentazione idonea alla valutazione dei fenomeni economici (reddito delle imprese) che hanno luogo nel territorio provinciale – il gettito sia quantificato sulla base dell'incidenza tra il PIL provinciale e il PIL nazionale (nell'ultima determinazione sulla base del PIL 2020 l'incidenza ammonta a 1,44% per Bolzano e a 1,21% per Trento), applicata al gettito Ires nazionale, al netto di rimborsi e compensazioni. In tal modo, anche se alla base della "provincializzazione" si trova un parametro più generico come il PIL, la spettanza del tributo è direttamente collegata all'economia provinciale ed alla sua "forza relativa" rispetto all'andamento economico nazionale.

Anche la determinazione del maturato locale e della spettanza in ordine alle imposte sostitutive sui redditi di capitale (*capital gain*) è stata riformulata dall'accordo di Milano. Il parametro utilizzato per la provincializzazione del gettito contabilizzato a livello nazionale è nuovamente il rapporto tra PIL provinciale e PIL nazionale, applicato al gettito nazionale.

Per l'imposta sulle assicurazioni invece, la spettanza provinciale, in seguito al citato accordo, viene determinata applicando l'incidenza della distribuzione provinciale (sul dato nazionale) dei premi contabilizzati dalle imprese di assicurazione in relazione al versato nazionale dell'imposta.

La determinazione della compartecipazione relativa all'Iva all'importazione – fino all'accordo di Milano quantificata nella quota di quattro decimi del versato regionale e destinata per il 53 per cento alla Provincia di Bolzano e per il 47 per cento alla Provincia di Trento (oltre a 0,5 decimi spettanti alla Regione) – è stata allineata alla metodologia utilizzata per la determinazione dell'Iva interna. Così, a partire dal 2010, la spettanza dell'Iva all'importazione è quantificata in base all'incidenza della spesa per consumi delle famiglie provinciale rispetto a quella nazionale, applicata al versato nazionale dell'Iva all'importazione. Ciò ha portato ad un aumento del gettito derivato dalla compartecipazione di questo tributo, passando da un importo di pochi milioni di euro ad una spettanza di oltre 100 milioni di euro per ciascuna provincia.

Infine, con l'accordo del 18 novembre 2021, viene riconosciuta la spettanza provinciale del gettito dei giochi di natura non tributaria e viene stabilita la “territorializzazione” delle modalità di individuazione della quota di entrata relativa ai giochi spettante alle due Province autonome. Di fatto, per il gioco in rete fissa, si fa riferimento alle giocate raccolte “fisicamente” sul territorio provinciale, mentre per il gioco a distanza (telematico) si fa riferimento alle giocate effettuate mediante conti di gioco intestati a residenti nel territorio di ciascuna provincia. È stata inoltre prevista una disposizione residuale per i giochi per i quali non sia possibile utilizzare le predette metodologie di quantificazione. Infatti, in tale evenienza viene utilizzato il rapporto percentuale tra le giocate effettuate sul territorio provinciale e quelle rilevate a livello nazionale. Va comunque precisato che, per quanto riguarda la modalità di quantificazione della spettanza provinciale relativa a quelle entrate di natura tributaria legate ai giochi, che già in passato erano devolute alle Province di Trento e Bolzano, si tratta in buona sostanza della istituzionalizzazione di un “*modus operandi*” in gran parte già consolidato da parte dell'AAMS (Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato).

In generale si può affermare che le metodologie di territorializzazione dei tributi spettanti alle autonomie speciali sono parte di un processo in continua evoluzione. Diversi tributi erariali, attualmente devoluti alle Province autonome sulla base del versato locale, risultano invece già “territorializzati” negli statuti di altre regioni a statuto speciale. Così, per esempio, la spettanza relativa alle ritenute su interessi, premi ed altri frutti – corrisposti a depositanti e correntisti da parte di uffici postali e istituti di credito – viene quanti-

ficata, per il Friuli-Venezia Giulia, in base alla distribuzione regionale delle giacenze sui depositi bancari e postali e, per la Sardegna, sulla base della distribuzione territoriale del risparmio delle famiglie e delle imprese. Entrambi i parametri sono determinati dalla Banca d'Italia. Il gettito delle imposte sostitutive e delle ritenute sui redditi di capitale è invece devoluto al Friuli-Venezia Giulia in base alla distribuzione regionale della raccolta dei titoli e altri valori. In questi casi, la territorializzazione in base a parametri di settore dovrebbe rispecchiare il “gettito potenziale” provinciale o regionale, fornendo una migliore approssimazione alla realtà rispetto al concetto del “versato locale”, essendo quest'ultimo dipendente dalle modalità di versamento (in provincia o fuori) stabilite da parte degli istituti di credito che fungono da sostituti d'imposta.

Un ulteriore aspetto interessante riguarda infine l'Ires. Il tributo viene devoluto alle Province autonome in base all'incidenza relativa del PIL provinciale/statale rapportata al versato nazionale. Altre regioni a statuto speciale utilizzano invece metodologie differenti di territorializzazione dell'imposta. Il Friuli-Venezia Giulia applica la distribuzione regionale dei versamenti effettuata sulla base del valore della produzione netta (determinata ai fini Irap), mentre la Sardegna, per le imprese con impianti all'interno e fuori regione, usa la distribuzione percentuale della base imponibile. Per le Province autonome si tratterà pertanto di valutare adeguatamente la convenienza di adottare in un prossimo futuro talune di queste metodologie di territorializzazione.

3. L'applicazione del principio di territorialità: dal principio del “riscosso” al principio del “maturato”

Il nuovo assetto delle finanze della Regione TAA e delle Province autonome, scaturito dalle ultime modifiche apportate allo statuto di autonomia, ha avuto effetti anche in relazione ai concetti di determinazione della spettanza e devoluzione delle compartecipazioni. Mentre prima la spettanza tributaria era costituita, a parte qualche eccezione, dal riscosso locale ed era quindi quantificata definitivamente allo scadere dell'anno di competenza, l'attuale ordinamento, almeno per i tributi maggiori, si discosta notevolmente da tale principio.

Infatti, per questi tributi la spettanza è quantificata in base a parametri economici disponibili e determinabili uno o due anni dopo la chiusura dell'anno di competenza. Nell'anno di competenza vengono invece riversate delle somme a titolo di acconto, calcolate applicando una percentuale sul

versato nazionale. La percentuale di acconto viene determinata annualmente rapportando l'ultima spettanza definitiva al gettito nazionale. Il conguaglio a saldo è versato di norma dopo la determinazione della spettanza definitiva.

a) Determinazione della spettanza

La compartecipazione provinciale e regionale ai tributi erariali trova fondamento nello statuto di autonomia. Al titolo VI relativo alla “finanza della Regione e delle Province”, che è l'unico titolo modificabile con legge ordinaria previa intesa tra Stato, regione e province⁴, è stabilita la cosiddetta “spettanza”, ovvero la quota di compartecipazione al gettito dei tributi erariali. Mentre la spettanza è stabilita tassativamente nello statuto di autonomia (8/10 per l'Iva Interna, 10/10 per l'accisa sull'energia elettrica, 9/10 per tutti gli altri tributi), il gettito tributario, al quale viene applicata questa percentuale, è determinato con modalità diverse per i singoli tributi erariali.

In linea di massima si possono distinguere le seguenti metodologie:

- determinazione del gettito in base al riscosso/versato locale;
- determinazione del gettito in base al maturato locale, agevolmente quantificabile, ma riscosso in parte o totalmente fuori regione;
- determinazione del gettito in base al maturato locale, quantificato in base a parametri economici, in quanto di difficile quantificazione.

Anche se la maggior parte dei tributi compartecipati rientra nel primo gruppo (riscosso locale), questo, in termini numerici, rappresenta neanche il 10 per cento del gettito complessivo. Fanno parte di questa categoria l'imposta di registro, l'imposta di bollo, le ritenute sugli interessi e redditi di capitale.

Nel secondo gruppo rientrano i tributi “provincializzabili”, per i quali esistono metodologie di determinazione del gettito maturato a livello locale, quando il versamento dell'imposta può essere effettuato anche altrove. Appartengono a questa categoria l'Irpef (determinata in base all'imposta netta risultante dalle dichiarazioni dei redditi), l'accisa sui prodotti energetici per autotrazione, l'accisa sui tabacchi, le accise in generale, le imposte sui giochi e le scommesse.

La terza categoria riguarda infine i tributi per i quali non esistono metodologie per la precisa quantificazione del maturato locale. Per questi si fa riferimento a grandezze che abbiano attinenza con il relativo tributo, al fine di rispecchiare con una certa fedeltà la quota di gettito nazionale riferibile a regione e province. Fanno parte di questo gruppo l'Iva interna e l'Iva all'im-

⁴ Per l'analisi delle specifiche procedure per la modifica del titolo VI dello statuto dedicate al regime finanziario si rinvia al capitolo 6 del volume.

portazione, per la cui determinazione si utilizza il parametro dei consumi finali delle famiglie, l'Ires e le imposte sostitutive sui redditi di capitale, determinate in base al parametro PIL, e l'imposta sulle assicurazioni, determinata in base al parametro dei premi pagati sul territorio provinciale.

Si veda sotto una tabella riepilogativa della quota di spettanza e delle modalità di determinazione del gettito per i maggiori tributi (tab. 1):

La determinazione della spettanza in base al maturato provinciale, quantificato in modo dettagliato o in base a grandezze specifiche, rende le Province autonome e la Regione TAA indipendenti da eventuali modifiche delle modalità e dei luoghi di versamento delle imposte. Oggi, oltre il 90 per cento delle entrate da compartecipazione ai tributi erariali non sono collegate al luogo di versamento, ma sono determinate con parametri provincializzati in base a diverse metodologie. Ciò comporta un maggior allineamento della spettanza all'andamento economico provinciale, in quanto crea un legame stretto tra il bilancio provinciale, gli effetti delle politiche adottate a livello provinciale e l'andamento congiunturale territoriale.

Nei bilanci precedenti l'accordo di Milano, le voci soggette ad intesa costituivano quasi il 20 per cento delle entrate da compartecipazioni. I bilanci attuali invece non vedono più quote soggette ad intesa.

Tab. 1 – Tributi devoluti, quota di spettanza e criterio di ripartizione⁵

Tributo	Spettanza	Categoria	Determinazione gettito
Irpef	9/10	2	Imposta netta dichiarata dalle persone fisiche con domicilio fiscale in Provincia (desunta dai modelli Redditi, 730 e CU) + imposta versata non rientrante in dichiarazione (es. TFR, tassazione separata, Irpef riscossa a mezzo ruoli)
Iva interna	8/10	3	Gettito nazionale Iva interna (al netto della quota UE e delle compensazioni e rimborsi) regionalizzato in base all'incidenza provinciale dei consumi delle famiglie (indice ISTAT)
Iva importazione	9/10	3	Gettito nazionale Iva importazione regionalizzato in base all'incidenza provinciale dei consumi delle famiglie (indice ISTAT)
Ires	9/10	3	Gettito nazionale Ires (al netto di compensazioni e rimborsi) regionalizzato in base all'incidenza provinciale del PIL rispetto al PIL nazionale
Accise oli minerali	9/10	2	Accise determinata in base alla quantità di litri di benzine erogati dagli impianti di distribuzione pubblici e privati in Provincia
Accise tabacchi	9/10	2	Accise determinata in base alla quantità di tabacchi immessi in consumo in Provincia
Accisa sulla birra	9/10	2	Accise determinata in base alla quantità di prodotto immesso in consumo localmente
Imposta di registro	9/10	1	Gettito determinato in base al riscosso locale
Imposta di bollo	9/10	1	Gettito determinato in base al riscosso locale
Imposta sulle assicurazioni	9/10	3	Gettito nazionale regionalizzato in base alla distribuzione provinciale dei premi contabilizzati nel ramo danni
Preu	9/10	2	Prelievo erariale unico applicato al volume delle giocate effettuate con slotmaschine nelle singole province
Giochi in rete fissa	9/10	2	Giochi di natura tributaria e non, spettanza determinata in base alle giocate raccolte nel territorio provinciale
Giochi a distanza	9/10	2	Giochi di natura tributaria e non, spettanza determinata con riferimento alle giocate effettuate mediante conti di gioco intestati a residenti nel territorio provinciale

b) Devoluzione dei tributi erariali alle Province autonome

Nel 2011, con l'entrata in vigore del decreto ministeriale sui versamenti diretti, è stato profondamente modificato il sistema dei cosiddetti flussi di cassa alle due Province autonome ed alla Regione TAA. Fino al 2010 la devoluzione dei tributi erariali si basava su versamenti cumulativi trimestrali da parte della ragioneria generale dello Stato. A partire dal 2011 trova invece applicazione la previsione, inserita nell'accordo di Milano, della devoluzione delle quote dei proventi (tributi) erariali spettanti a regione e province da

⁵ Fonte: elaborazione propria in base alla normativa statutaria vigente. La voce "categoria" si riferisce alle tre metodologie di determinazione del gettito tributario al quale viene applicata la percentuale di spettanza (cfr. *supra*, pagina precedente).

parte della struttura di gestione, o degli altri soggetti competenti, direttamente sui conti infruttiferi intestati ai suddetti enti.

In tal modo, quasi il 90 per cento delle entrate da compartecipazioni erariali sono riversate agli enti beneficiari (Regione TAA e Province autonome) non oltre il decimo giorno dal versamento da parte dei contribuenti. Dalla modalità descritta derivano molteplici vantaggi per i tre enti autonomi, in primo luogo, il fatto che gran parte delle entrate complessive delle province e della regione sono devolute automaticamente, entro breve termine, senza transitare per la tesoreria dello Stato. Questo flusso automatico, costante e determinabile facilita la pianificazione delle entrate di cassa e di conseguenza anche delle spese, evitando quindi eventuali contrasti con la ragioneria generale dello Stato in merito alla tempistica del versamento delle cosiddette trimestralità.

I versamenti diretti di imposte – per le quali la spettanza non è definita in base al versato locale, ma in base ad altri parametri (PIL, consumi delle famiglie, Irpef netta dichiarata) rilevabili solamente uno-due anni dopo l'anno di competenza – sono invece corrisposti a titolo di acconto. Tali acconti sono quantificati e devoluti quotidianamente applicando una percentuale (nel 2022 tra lo 0,66 e l'1,36%) al versato nazionale dei singoli tributi. La percentuale applicata è determinata in base alla relazione tra l'ultima spettanza definita ed il versato nazionale del singolo tributo. L'ancoraggio al versato nazionale rende il flusso di cassa maggiormente prevedibile e meno soggetto a fluttuazioni. Quest'ultimo aspetto è di notevole importanza, in quanto oltre tre quarti delle entrate annuali da tributi erariali devoluti è costituito dai versamenti in acconto. Il collegamento al versato nazionale sia per la determinazione della spettanza dei tributi maggiori, sia per la devoluzione dell'acconto, rende necessario un monitoraggio attento e continuo delle disposizioni legislative, nonché delle proposte di legge, atte a modificare tributi, aliquote e modalità di versamento, per valutare i loro effetti sulle entrate e sul bilancio provinciale.

Le proiezioni relative all'ammontare dei tributi devoluti con versamenti diretti risultano ancora più importanti in seguito all'introduzione dell'armonizzazione dei sistemi contabili. Infatti, ai sensi del D.lgs. 118/2011, l'accertamento dei tributi devoluti nell'anno di competenza va effettuato per cassa. Viene quindi contabilizzato quanto riversato nell'anno in corso con i versamenti diretti, a titolo definitivo o a titolo di acconto. I versamenti a saldo (i c.d. "conguagli") sono invece contabilizzati nell'anno n+2. Pertanto, la previsione del volume del bilancio in corso, nonché le proiezioni del bilancio triennale, poggiano su un'attenta analisi dell'andamento dei flussi dei versa-

menti diretti e dei conguagli nel rispettivo anno, nonché sulle simulazioni relative al *trend* per gli anni futuri.

4. Criticità emerse nell'applicazione dei principi statutari

L'evoluzione sempre più rapida in materia di digitalizzazione, comportando una crescente dematerializzazione dei versamenti non sempre riconducibili ad una localizzazione territoriale, rappresenta un'incognita ai fini della provincializzazione delle imposte. In particolare, effetti negativi sulle spettanze provinciali si potranno avere per quella parte ancora determinata in base al versato locale. Sarà dunque fondamentale, in futuro, la ricerca anche in questi casi di metodologie alternative per la quantificazione del maturato locale, in modo diretto attraverso parametri riconducibili al singolo tributo, o in modo indiretto utilizzando dati macroeconomici e statistici.

Oltre alle problematiche legate agli effetti della dematerializzazione, si segnalano di seguito alcune criticità emerse in passato nella determinazione della spettanza. Per alcune tematiche è stato trovato un accordo, mentre altre sono ancora oggetto di negoziazione con lo Stato.

a) Irpef – sovrapposizione dei metodi di determinazione della spettanza

Alla base del problema vi sono le diverse modalità di determinazione della spettanza per le regioni a statuto speciale. Mentre le Province autonome di Trento e di Bolzano hanno una compartecipazione sull'Irpef netta dichiarata, collegata ai contribuenti con domicilio fiscale sul territorio, gli ordinamenti finanziari del Friuli-Venezia Giulia, della Valle d'Aosta e della Sicilia prevedevano la determinazione della spettanza Irpef in base al gettito versato sul territorio. La differenza dei criteri applicati nella determinazione della spettanza implica che la parte del gettito Irpef – maturato nel territorio delle Province autonome, ma versato in una delle Regioni elencate – dovrebbe essere attribuito contemporaneamente sia ad una delle due Province autonome (per i contribuenti ivi residenti fiscalmente), sia ad una delle altre regioni speciali sopra menzionate (per le ritenute Irpef versate dai sostituti d'imposta nel rispettivo territorio).

In tutti questi casi le Province “perdonano” la relativa spettanza, in quanto la stessa viene attribuita alle altre regioni in base al riscosso locale. Il Ministero dell'economia e delle finanze – al fine di evitare che il bilancio dello Stato sia caricato di oneri non dovuti – non è intenzionato a devolvere la spettanza Irpef generata dalla stessa fattispecie tributaria a due regioni differenti.

Nel periodo 2002-2017 ciascuna Provincia autonoma ha così dovuto rinunciare complessivamente a 20 milioni di euro. La norma di attuazione dello Statuto di autonomia del Friuli-Venezia Giulia adottata nel 2018 (D.lgs. 26 marzo 2018, n. 45) e il Decreto ministeriale 28.09.2017 per la Sicilia, prevedendo l'attribuzione della spettanza Irpef in base all'imposta dichiarata (e non più in base al versato locale), hanno ridotto al minimo le sovrapposizioni, visto che la correlazione con la Valle d'Aosta è minima. A partire dal 2018 pertanto, il gettito Irpef maturato a Bolzano o a Trento (in base al domicilio fiscale), ma versato in Friuli o in Sicilia, spetterà alle Province autonome. Resta comunque la necessità di trovare una soluzione al periodo progressivo, ovvero fino al 2018.

b) Giochi – la questione Superenalotto

La controversia riguarda la natura di questa entrata. In generale le entrate generate nel comparto giochi possono essere distinte in entrate extra-tributarie ed in entrate tributarie. Secondo la dottrina prevalente, tra le prime vanno elencate il lotto, le lotterie istantanee e le lotterie ad estrazione differita, mentre le entrate tributarie comprendono il Prelievo erariale unico (PREU), l'Imposta unica sui giochi e le scommesse, il Superenalotto ed il Bingo, quest'ultimo a partire dal 2016. Dal punto di vista contabile, le entrate da giochi di natura tributaria sono contabilizzate nel bilancio dello Stato all'interno del titolo I (entrate tributarie).

Come noto, ai sensi dell'art. 75 St. e del D.lgs. 268/1992, spetta alle province una quota parte delle entrate tributarie erariali, in quanto qualificate come tali nel bilancio dello Stato (titolo I del bilancio). Visto che le entrate relative al Superenalotto sono classificate nel bilancio dello Stato al titolo I – entrate tributarie, le province hanno chiesto la devoluzione di quest'entrata. Per un determinato periodo le entrate relative al Superenalotto sono state attribuite e versate (in *toto* o parzialmente) alle Province autonome da parte del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), salvo poi andare a recuperare le somme fino ad allora riversate (70 milioni di euro per Bolzano), in forza di un parere dell'allora Agenzia autonoma dei monopoli di Stato (AAMS) che inseriva il Superenalotto tra le entrate non tributarie.

Con l'accordo del 18 novembre 2021 viene finalmente risolta la problematica della devoluzione provinciale relativa ad alcune tipologie di giochi. Con la modifica all'articolo 75, comma 1, lettera g, vengono infatti riconosciute alle Province autonome le spettanze relative ai giochi con vincita in denaro, anche se di natura non tributaria.

c) Accise relative ai prodotti energetici ad uso riscaldamento

La Legge n. 191/2009, a recepimento dell'accordo di Milano, attribuiva alle Province autonome anche la compartecipazione al gettito derivante dalle accise sugli altri prodotti energetici ivi consumati. Rientrano in questa fattispecie le accise sui prodotti ad uso riscaldamento impiegati sui territori provinciali. Al dettato dello statuto non venne data applicazione, in quanto sorsero delle perplessità – soprattutto da parte dell'Agenzia delle dogane – in ordine al termine “ivi consumati”. In materia è intervenuta successivamente la Legge n. 190/2014, di trasposizione del patto di garanzia, in cui si è previsto che «l'ammontare delle quote di gettito delle accise sugli altri prodotti energetici ... è determinato annualmente sulla base delle immissioni in consumo nel territorio di ciascuna provincia». Anche quest'ultima formulazione non consente una definizione univoca delle modalità applicative della norma statutaria, in quanto lo Stato (Agenzia delle dogane) intende per “immissioni in consumo” la quantità di prodotto uscito da un deposito fiscale, mentre le due Province autonome ritengono sia da applicare, quale parametro, la quantità di prodotti estratti dai depositi commerciali situati nel territorio di ciascuna provincia. Si dovrà dunque trovare una metodologia condivisa alternativa, anche forfettaria, al fine di addivenire ad un'adeguata regionalizzazione della compartecipazione in oggetto da parte delle due Province autonome.

9. L'AUTONOMIA TRIBUTARIA DELLE PROVINCE AUTONOME DI TRENTO E BOLZANO: TRIBUTI PROPRI AUTONOMI E DEVOLUTI

di *Erminio Manuppelli**

1. I tributi propri autonomi: ricostruzione del quadro costituzionale (e statutario) alla luce della giurisprudenza costituzionale e analisi dei tributi propri autonomi, esistenti o potenziali

Per quanto riguarda la distinzione fra tributi propri autonomi e tributi propri devoluti, occorre in primo luogo ricostruire il quadro costituzionale – e, per le Province autonome di Trento e Bolzano, quello statutario – sulla scorta dell'interpretazione fornita dalle pronunce della Consulta.

In questo senso, la Legge costituzionale n. 3 del 2001 ha profondamente modificato il titolo V della Costituzione, apportando innovazioni all'assetto dei rapporti finanziari tra lo Stato e gli enti territoriali, ponendo le basi per un ulteriore sviluppo in senso federale del sistema fiscale italiano e postulando, pertanto, il definitivo superamento del sistema della "finanza derivata".

La nuova formulazione dell'art. 119 della Costituzione, infatti, ha concesso a comuni, province, città metropolitane e regioni risorse autonome, disponendo altresì che «stabiliscono e applicano tributi ed entrate propri, in armonia con la Costituzione e secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

L'articolo 117, terzo comma, della Costituzione, invece, ricomprende tra le materie di legislazione concorrente il «coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario».

Ai medesimi enti è inoltre riconosciuta dall'art. 119 Cost. autonomia finanziaria di entrata e di spesa, oltre alla compartecipazione al gettito di tributi erariali riferibili al loro territorio.

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

Il primo tema posto all'attenzione di dottrina e giurisprudenza all'indomani dell'approvazione della riforma costituzionale è stato quello relativo alla necessità di circoscrivere i confini della potestà impositiva di regioni ed enti locali, verificando l'impatto immediato prodotto dall'art. 119 sull'assetto esistente.

In particolare, è stato necessario stabilire – in assenza di un preciso dettato normativo – in base a quali criteri un tributo può essere considerato “proprio” della regione, e se, a tal fine, deve essere valorizzato il profilo genetico, cioè la fonte istitutiva – poiché l'art. 119 Cost. richiede che i tributi siano “stabiliti” dalla regione e non solo “applicati” – o se, viceversa, possono contribuire alla nozione di tributo “proprio” una serie di elementi capaci di connotarlo in senso regionale (profilo funzionale), quali la localizzazione del presupposto tassabile, i margini entro cui la regione può integrarne la disciplina, la previsione di eventuali addizionali, l'attribuzione del gettito e l'assenza di vincoli di destinazione della raccolta.

La dicotomia tra tributi erariali e tributi regionali (propri) ha costituito il nucleo fondante della prima giurisprudenza della Corte costituzionale negli anni successivi alla riforma del titolo V della Costituzione.

Nel merito, gli interventi chiarificatori della Consulta hanno riguardato in particolare due tributi – Irap e tassa automobilistica regionale –, sui quali la Corte ha avuto modo di pronunciarsi a più riprese in ragione della pluralità dei tentativi dei legislatori regionali di introdurre esenzioni e stabilire modalità di attuazione suscettibili di distanziarsi da quelle previste dalla legislazione statale.

Con la sentenza n. 296/2003 la Corte costituzionale ha ritenuto di attribuire rilevanza al profilo genetico del tributo, stabilendo con riferimento all'Irap che «(l)a circostanza che l'imposta sia stata istituita con legge statale e che alle regioni a statuto ordinario, destinatarie del tributo, siano espressamente attribuite competenze di carattere solo attuativo, rende palese che l'imposta stessa – nonostante la sua denominazione – non può considerarsi “tributo proprio della regione”, nel senso in cui oggi tale espressione è adoperata dall'art. 119, secondo comma, della Costituzione, essendo indubbio il riferimento della norma costituzionale ai soli tributi istituiti dalle regioni con propria legge, nel rispetto dei principi di coordinamento con il sistema tributario statale».

Nella medesima pronuncia, con riferimento alla tassa automobilistica – disciplinata dal legislatore statale e successivamente attribuita alle regioni a statuto ordinario, assumendo quindi la denominazione di tassa automobilistica regionale – viene ribadita l'irrelevanza di parametri relativi al profilo funzionale del tributo. È infatti precisato che «in definitiva, alle regioni a

statuto ordinario è stato attribuito dal legislatore statale il gettito della tassa, unitamente all'attività amministrativa connessa alla sua riscossione, nonché un limitato potere di variazione dell'importo originariamente stabilito con decreto ministeriale, restando invece ferma la competenza esclusiva dello Stato per ogni altro aspetto della disciplina sostanziale della tassa stessa. Nemmeno la tassa automobilistica può dunque qualificarsi, allo stato, come “tributo proprio della regione”, nel senso oggi fatto proprio dall'art. 119, comma 2, della Costituzione».

Attraverso il medesimo percorso argomentativo, è altrettanto pacifico che non costituiscono tributi “propri” autonomi né il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (Corte cost., sent. n. 335/2005), né l'imposta comunale sugli immobili (Corte cost., sent. n. 75/2006), né l'addizionale regionale all'Irpef (Corte cost., sent. n. 148/2006), tutti istituiti dal legislatore nazionale.

Questi principi sono stati in qualche modo trasfusi nella legge delega in materia di federalismo fiscale (Legge n. 42/2009) che riporta la prima definizione normativa di tributo proprio “autonomo” e di tributo proprio “derivato”. Infatti, all'articolo 7, comma 1, lettera b. della citata legge delega, tra i principi e i criteri direttivi a cui i decreti legislativi devono attenersi nel disciplinare i tributi regionali, è testualmente stabilito che «per tributi delle regioni si intendono:

- i tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali, il cui gettito è attribuito alle regioni;
- le addizionali sulle basi imponibili dei tributi erariali;
- i tributi propri istituiti dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale».

Nella successiva lettera c. è inoltre individuato il margine di manovra regionale con riferimento ai tributi propri derivati e alle addizionali, laddove è precisato che «per i tributi di cui alla lettera b., numero 1, le regioni, con propria legge, possono modificare le aliquote e disporre esenzioni, detrazioni e deduzioni nei limiti e secondo criteri fissati dalla legislazione statale e nel rispetto della normativa comunitaria; per i tributi di cui alla lettera b., numero 2, le regioni, con propria legge, possono introdurre variazioni percentuali delle aliquote delle addizionali e possono disporre detrazioni entro i limiti fissati dalla legislazione statale».

Come noto, la Legge n. 42/2009 è destinata quasi esclusivamente alle regioni a statuto ordinario, in quanto – come osservato dalla Corte costituzionale con sentenza n. 201/2010 – contiene, al comma 2 dell'articolo 1, una vera e propria clausola di esclusione, secondo cui alle regioni a statuto speciale e alle due Province autonome di Trento e Bolzano si applicano, in con-

formità con i rispettivi statuti, solo le disposizioni di cui agli artt. 15, 22 e 27 della medesima legge.

Occorre, quindi, verificare le pertinenti disposizioni dello Statuto speciale di autonomia del TAA per stabilire se la definizione di tributo proprio valida per le regioni a statuto ordinario (tributo istituito dalle regioni con proprie leggi in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale) possa essere considerata applicabile anche alle due Province autonome, ovvero se le medesime godono di margini più ampi di autonomia.

A tale proposito, lo Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige (D.P.R. n. 670/1972) in tema di istituzione di tributi propri, al primo periodo dell'art. 73 stabilisce che «la regione e le province hanno facoltà di istituire con leggi tributi propri in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato, nelle materie di rispettiva competenza».

Da tale disposizione è possibile ricavare i presupposti per l'attribuzione della natura di “tributo proprio delle Province autonome di Trento e Bolzano”. In particolare, deve essere:

- istituito con legge provinciale;
- in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato;
- nelle materie di competenza.

Riguardo al primo requisito, va precisato che la legge provinciale non deve limitarsi ad istituire il tributo proprio, contestualmente effettuando un generico rinvio alla puntuale disciplina statale di riferimento. In questi termini si è chiaramente pronunciata la Corte costituzionale in relazione all'Irap, negando la natura di tributo proprio in senso stretto all'Ipap (imposta provinciale sulle attività produttive) che la Provincia di Trento aveva istituito ai sensi dell'art. 1, comma 43, della Legge n. 244/2007. Nella sentenza n. 357/2010, infatti, è affermato che «(q)uanto, poi, all'Ipap, tributo sostitutivo dell'Irap, va rilevato che, secondo l'art. 18 della Legge provinciale n. 16 del 2008 (non impugnato dallo Stato), a decorrere dall'esercizio finanziario in corso al 1° gennaio 2009, è istituita l'Ipap, quale “tributo proprio” della Provincia autonoma di Trento, “ai sensi del comma 43 dell'articolo 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244” (comma 1) e che, fino all'individuazione delle regole fondamentali per assicurare il coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario, l'Ipap rimane assoggettata alla disciplina statale dell'Irap (comma 2). Ne deriva che:

- a) il richiamo al comma 43 dell'art. 1 della Legge n. 244 del 2007 rende applicabili all'Ipap gli indicati limiti previsti da detta legge statale per le leggi provinciali e regionali in tema di Irap;
- b) l'Ipap è un tributo istituito dalla provincia, ma non da essa disciplinato, perché la legge provinciale rinvia alla disciplina statale dell'Irap

- e, quindi, non può essere annoverato tra i “tributi propri” in senso stretto, cioè istituiti e disciplinati da regioni o province autonome;
- c) in ogni caso, nella specie, la legge sull’Ipap non riserva in concreto alla provincia alcuna facoltà di derogare alla disciplina statale dell’Irap».

In relazione al secondo presupposto, occorre verificare se l’inciso «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» consenta margini di manovra diversi e più ampi rispetto sia al dettato dell’art. 119 Cost., che prevede l’istituzione del tributo «nel rispetto dei principi del coordinamento con il sistema tributario statale», sia a quello dell’art. 7, comma 1, lett. b. della Legge n. 42/2009 che prevede l’istituzione «in relazione ai presupposti non già assoggettati ad imposizione erariale».

La Corte costituzionale ha avuto modo di precisare il significato dell’inciso «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato» nella sentenza n. 102/2008 in riferimento all’identica formulazione prevista dallo Statuto speciale della Regione Sardegna. Con tale fondamentale pronuncia, la Corte ha in via preliminare risolto il problema dell’individuazione del parametro applicabile in tema di competenza legislativa tributaria della Regione Sardegna: se, cioè, essa debba essere esaminata alla stregua delle specifiche disposizioni dello statuto speciale o degli artt. 117 e 119 della Costituzione. In merito, la Consulta si è chiaramente pronunciata in favore della prima ipotesi, con la seguente motivazione «(n)on può, infatti, essere presa in considerazione, nella specie, la disciplina del titolo V della parte II della Costituzione, non garantendo essa, rispetto allo statuto speciale, quelle “forme di autonomia più ampie” che, sole, ne consentirebbero l’applicazione alle regioni a statuto speciale ai sensi dell’art. 10 della Legge costituzionale n. 3 del 2001. La maggiore autonomia assicurata dallo statuto risulta dal fatto che la condizione cui deve sottostare la Regione Sardegna nell’istituire tributi propri è solo quella – prevista dall’art. 8, lettera h, St. – dell’armonia con i principi del sistema tributario statale, mentre le regioni a statuto ordinario sono assoggettate al duplice limite costituito dall’obbligo di esercitare il proprio potere di imposizione in coerenza con i principi fondamentali di coordinamento e dal divieto di istituire o disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di stabilirne altri aventi lo stesso presupposto, almeno fino all’emanazione della legislazione statale di coordinamento».

La predetta affermazione è stata così ulteriormente argomentata (punto 5.3 del considerato in diritto): «mentre è vietato alle regioni a statuto ordinario, in difetto di una legislazione statale di coordinamento, di disciplinare tributi già istituiti da legge statale o di istituirne altri aventi lo stesso presupposto dei preesistenti tributi statali, un simile divieto non è, invece, desumi-

bile dallo Statuto speciale della Regione Sardegna, il quale si limita ad esigere che i tributi propri regionali siano in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato», precisando che «l'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato richiede solo che la regione, nell'istituire i tributi propri, valuti essa stessa la coerenza del sistema regionale con quello statale e conformi, di conseguenza, i propri tributi agli elementi essenziali del sistema statale».

È pertanto possibile concludere che non sussiste, in assoluto, l'impossibilità per le Province autonome di istituire tributi propri aventi il medesimo presupposto di tributi statali preesistenti.

In materia di tributi propri, altre due importanti disposizioni statutarie meritano di essere evidenziate: l'art. 72 e il secondo periodo dell'art. 73, quest'ultimo introdotto in sede di modifica del titolo VI dello statuto per effetto della Legge 191/2009 (c.d. accordo di Milano).

In particolare, l'art. 72 St. dispone che «(l)e province possono stabilire imposte e tasse sul turismo», mentre il secondo periodo dell'art. 73 prevede che «(l)e tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri».

Le due casistiche (imposte sul turismo e tassa automobilistica) necessitano di una trattazione separata.

1.1. Imposte e tasse sul turismo

Malgrado la facoltà di istituire un tributo proprio sul turismo risulti già indirettamente contemplata dall'art. 73 St., in quanto la materia relativa al turismo rientra pacificamente, ai sensi dell'art. 8, n. 20, tra quelle di competenza provinciale, l'art. 72 ribadisce ulteriormente ed espressamente tale prerogativa. Ci si è allora posti il dubbio se la facoltà di stabilire imposte e tasse sul turismo prevista dall'art. 72 possa rappresentare una deroga, per la sola materia relativa al turismo, dal rispetto dell'ulteriore presupposto richiesto dall'art. 73, secondo cui l'istituzione del tributo proprio deve avvenire «in armonia con i principi del sistema tributario dello Stato».

A tale interrogativo ha dato soluzione la citata sentenza n. 102/2008 della Corte costituzionale, che sempre con riferimento all'analogica formulazione statutaria della Regione Sardegna, si è così chiaramente espressa (punto 5.6 del considerato in diritto): «(d)eve ulteriormente precisarsi che il testo dell'art. 8, lettera h. (già lettera i.), dello statuto speciale (secondo cui le entrate della regione sono costituite “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”) va interpretato nel senso che non v’è alcuna distinzione tra tributi “sul turismo” e “altri tributi propri”, quanto alla necessità di rispettare l’“armonia con i principi del sistema tributario dello Stato”. Per tutti i “tributi propri” della regione – riguardino o no la materia turistica – vale, infatti, l’identica esigenza di non creare disarmonie o incoerenze con il sistema tributario statale. Una diversa interpretazione, quale quella sostenuta da entrambe le parti, non solo non è imposta dalla lettera della suddetta disposizione statutaria (come chiarito dalla sentenza n. 62 del 1987, a proposito dell’analogia formulazione contenuta nello Statuto speciale per il Trentino Alto-Adige), ma creerebbe un’ingiustificata disparità di trattamento tra i tributi sul turismo e gli altri tributi propri».

Chiarito, quindi, che l’istituzione di un tributo sul turismo deve comunque avvenire nel pieno rispetto dell’art. 73 St., va evidenziato che nelle norme di attuazione dello Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige in materia di finanza regionale e provinciale (D.lgs. 268/92) l’art. 3, comma 2, prevede che «(p)er i fini dell’art. 72 dello statuto ed entro il limite dei principi indicati al comma 1, le province possono stabilire, con efficacia nel loro ambito territoriale, forme di imposizione che colpiscono attività ovvero utilizzo di beni immobili riferiti alla pratica turistica, ovvero attività economiche qualificate come turistiche o inerenti al turismo, in quanto dallo stesso direttamente influenzate sotto il profilo economico, anche in rapporto alla localizzazione dell’attività medesima».

Sulla base di tale assetto statutario, sia la Provincia di Trento (artt. 32 e 33 della Legge provinciale n. 20/2005) che la Provincia di Bolzano (art. 2 della Legge provinciale n. 9/2012) avevano disciplinato una potenziale imposta provinciale sul turismo a carico degli operatori economici che traggono beneficio dal turismo, calcolata come quota del volume d’affari dell’anno precedente. Entrambi i tributi non hanno, però, mai trovato attuazione pratica, non essendo mai stati adottati i relativi regolamenti di esecuzione.

L’unico esempio di imposizione sul turismo attualmente esistente è, invece, rappresentato dall’imposta di soggiorno, istituita dalle due Province autonome, seppure con una differente individuazione in ordine al livello dell’ente impositore: comunale nella Provincia di Bolzano, provinciale in quella di Trento.

La Provincia di Bolzano, con l’art. 1 della Legge provinciale n. 9/2012, ha infatti introdotto a partire dal 1° gennaio 2014 l’imposta comunale di soggiorno a carico di coloro che pernottano negli esercizi ricettivi situati sul territorio della Provincia di Bolzano.

La Provincia di Trento, con l’art. 16-bis della Legge provinciale n. 8/2002 ha istituito a decorrere dal 1° novembre 2015 l’imposta provinciale di sog-

giorno a carico di coloro che alloggiano nelle strutture ricettive individuate dalla norma situate sul territorio provinciale. Più di recente, con l'art. 15 della Legge provinciale n. 8/2020, la Provincia di Trento è intervenuta, ai sensi dell'art. 72 e 73 St., nel rivederne la disciplina.

1.2. Tassa automobilistica provinciale

Le Province autonome hanno istituito la tassa automobilistica provinciale rispettivamente con Legge provinciale n. 10/1998 (Provincia di Trento) e n. 9/1998 (Provincia di Bolzano).

Il processo di qualificazione della natura di tributo proprio delle tasse automobilistiche provinciali è del tutto peculiare, in quanto è stato pienamente realizzato, a distanza di oltre un decennio dalle rispettive leggi provinciali istitutive, a seguito dell'introduzione del secondo periodo dell'art. 73, comma 1, secondo cui «(l)e tasse automobilistiche istituite con legge provinciale costituiscono tributi propri».

La ricostruzione giuridica di tale processo è stata dettagliatamente fornita dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 118/2017, con cui è stata dichiarata non fondata la questione di legittimità promossa dallo Stato avverso una disposizione della Provincia autonoma di Trento che aveva reintrodotto l'esenzione per i veicoli ultraventennali di interesse storico e collezionistico che il legislatore statale aveva da poco ritenuto di abrogare. Si riportano di seguito i passaggi fondamentali della pronuncia: «(l)'istituzione del tributo con legge provinciale in sé non può ritenersi risolutiva quanto alla natura giuridica di esso, specie se si considera il massiccio rinvio alla disciplina statale (sentenza n. 357 del 2010); essa costituisce però l'inizio di una vicenda normativa tesa verso l'attrazione del tributo nella sfera di competenza provinciale, culminata in seguito in una espressa copertura a livello statutario. In particolare, con l'art. 2, comma 107, lettera c., numero 1, della Legge 23 dicembre 2009, n. 191, recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2010)", lo Statuto è stato modificato per quanto di interesse, e, previa abrogazione dell'art. 75, comma 1, lettera b., il nuovo testo dell'art. 73 ha riconosciuto esplicitamente alla tassa automobilistica istituita con legge provinciale la natura di tributo proprio.

È il caso di osservare che questa previsione non troverebbe giustificazione logica se non si fosse voluto superare l'assetto di partecipazione (sia pure in misura totale) al gettito di un tributo erariale, fino ad allora vigente, e ricomprendere la tassa nella categoria dei tributi provinciali propri in senso

stretto (ferma la necessaria armonia con i principi del sistema tributario dello Stato), negandone con ciò il carattere statale.

È vero che l'aggettivo "proprio", nel sistema tracciato dall'art. 8 del D.lgs. 68 del 2011 con riferimento alle regioni ordinarie, connota sia tributi affidati alla competenza regionale sia tributi che conservano natura erariale ma il cui gettito è devoluto alla regione; tuttavia, è l'evoluzione del tributo nella Provincia autonoma a deporre inequivocabilmente nel senso che le sia stata interamente riservata la disciplina normativa della tassa automobilistica, tanto che ad essa si riferisce ora il primo comma dell'art. 73 St., e non il comma 1-*bis*, che è invece dedicato ai tributi erariali.

Del resto, la Consulta, con la sentenza n. 142 del 2012, ha escluso l'illegittimità costituzionale di un'addizionale statale alla tassa automobilistica provinciale osservando che, nonostante il carattere "proprio" di quest'ultima, l'addizionale conservava invece la sua natura erariale. Argomento che, ponendo in luce la dicotomia tra i due tributi, già evidenziava la riconduzione della tassa automobilistica al novero dei tributi provinciali propri in senso stretto».

La sentenza, pertanto, conclude affermando che «[...] l'attribuzione di natura propria in senso stretto alla tassa automobilistica provinciale, disposta dal primo comma dell'art. 73 St., opera quale parametro di legittimità costituzionale (sentenza n. 323 del 2011)».

Le tasse automobilistiche provinciali rappresentano, quindi, tributi propri "autonomi", a differenza delle tasse automobilistiche delle altre regioni, che non dispongono di una analoga copertura statutaria.

Al di là della peculiarità della materia del turismo e delle tasse automobilistiche, cui sono dedicate due specifiche disposizioni statutarie, la facoltà di istituire con legge nuovi tributi propri in senso stretto da parte delle Province autonome resta quindi vincolata, ai sensi dell'art. 73, all'armonia con i principi del sistema tributario dello Stato e all'individuazione di una materia di competenza.

Il primo aspetto, nel senso autorevolmente chiarito dalla Corte costituzionale, non postula un divieto assoluto di doppia imposizione con preesistenti tributi statali, ma richiede la coerenza del sistema provinciale con quello nazionale e la conformità dei tributi provinciali agli elementi essenziali del sistema statale.

Più problematico potrebbe rivelarsi l'individuazione di una materia di pacifica competenza provinciale nell'ambito della quale poter legittimamente esercitare tale prerogativa. Spesso, infatti, l'istituzione di un tributo non interessa univocamente una sola materia, ma attiene profili che possono riguar-

dare ambiti trasversali in cui lo Stato potrebbe rivendicare la propria competenza per contestare, in tutto o in parte, la disciplina provinciale.

Uno spazio di manovra potrebbe essere rappresentato dall'istituzione di tributi propri di scopo, con finalità estremamente precise e con una disciplina coerente con gli elementi essenziali di analoghe forme impositive statali.

Un ultimo aspetto da tenere in considerazione, implicito nei limiti stessi della potestà legislativa, è il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea che, specie in ambito tributario, necessita di particolare attenzione per quanto attiene alla materia degli aiuti di Stato.

Va, infine, ricordato che l'art. 80, comma 2, St., come modificato a seguito dell'accordo di Milano, prevede che «nelle materie di competenza, le province possono istituire nuovi tributi locali» precisando, al comma 4, che la potestà legislativa è esercitata nel rispetto dell'articolo 4 e dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Sulla base di tale disposizione statutaria, le Province autonome di Trento e Bolzano hanno istituito, rispettivamente, l'imposta immobiliare semplice (IMIS), con Legge provinciale n. 14/2014, e l'imposta municipale immobiliare (IMI), con Legge provinciale n. 3/2014.

2. I tributi propri derivati: ricostruzione del quadro normativo alla luce della giurisprudenza costituzionale e analisi dei tributi propri devoluti

I tributi propri derivati sono tradizionalmente quei tributi istituiti con legge statale, il cui gettito è devoluto a regioni e province autonome e per i quali lo Stato consente alcuni margini di manovra (in genere variazioni d'aliquota).

Anche per tale tipologia di tributi, il parametro di legittimità costituzionale dell'esercizio delle prerogative provinciali va ricercato nelle disposizioni statutarie. È comunque importante delineare anche il quadro normativo applicabile alle regioni a statuto ordinario per apprezzare le profonde differenze e i più ampi margini di manovra attribuiti alle Province autonome di Trento e Bolzano.

La norma statutaria di riferimento in tema di tributi propri derivati è rappresentata dal comma 1-*bis* dell'art. 73 St., anch'essa introdotta a seguito dell'accordo di Milano, secondo cui: «(1) e Province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale».

La disposizione non utilizza il termine di tributi propri “derivati” o “devoluti”, ma quello di “tributi erariali”, a testimoniare la differenza rispetto ai tributi propri di cui al precedente art. 72 St..

Il presupposto per far scattare l’operatività della norma e rendere, quindi, legittima la facoltà delle province di «modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni» è quello che deve trattarsi di tributi erariali «per i quali lo Stato ne prevede la possibilità».

In tal modo è possibile distinguere le forme impositive erariali (cioè istituite con leggi dello Stato) – che non prevedono alcuna possibilità di manovra da parte di regioni e province autonome –, da tutti gli altri tributi erariali, per i quali il legislatore nazionale concede una sia pur minima possibilità di intervento.

In merito all’articolo 73, comma 1-*bis* St., la Corte costituzionale si è per la prima volta pronunciata con la sentenza n. 357/2010, che – con riferimento ad un’agevolazione Irap della Provincia di Trento – ha chiarito:

- in via generale, l’immediata applicabilità delle disposizioni statutarie, anche in assenza delle relative norme di attuazione;
- la portata e l’ambito applicativo dell’art. 73, comma 1-*bis*. Nella sentenza (punto 2.2.3 del considerato in diritto) è infatti affermato che «in particolare, detto comma 1-*bis* va interpretato nel senso che, nell’ipotesi in cui il gettito di un tributo erariale sia interamente devoluto alla provincia, questa – ove la legge statale le consenta una qualche manovra sulle aliquote, sulle agevolazioni o sulle esenzioni (“ne prevede la possibilità”) – può liberamente (“in ogni caso”) modificare aliquote e prevedere agevolazioni, con il solo limite del rispetto delle “aliquote superiori” fissate dalla legge statale. In altri termini, ciascuna provincia autonoma può operare qualsiasi manovra che possa comportare una riduzione del gettito del tributo, diminuendo l’aliquota, anche al di sotto dei limiti minimi eventualmente stabiliti dalla legge statale. Ciò è possibile “in ogni caso” e, quindi, anche nel caso di un tributo per il quale la legge statale consenta la modifica solo dell’aliquota base e non delle aliquote speciali, le quali, perciò, potranno essere sempre diminuite dalla provincia».

Lo Stato, malgrado la pronuncia della Consulta sopra esposta, ha successivamente presentato ricorso per la declaratoria di illegittimità costituzionale di un’altra disposizione della Provincia di Trento, che riconosceva una detrazione Irap alle imprese che versavano contributi agli enti bilaterali. Secondo l’interpretazione del Governo, avendo il legislatore statale consentito la sola variazione di aliquota Irap, tutte le altre forme agevolative previste

dall'art. 73, comma 1-*bis* (detrazioni e deduzioni) erano precluse in assenza di una specifica disposizione statale che preveda espressamente tali facoltà.

A tale proposito, i giudici costituzionali sono nuovamente intervenuti con la sentenza n. 323/2011 affermando che: «(n)on può essere condivisa, pertanto, la tesi del ricorrente secondo cui, in base allo statuto di autonomia, le Province autonome potrebbero adottare solo la specifica modifica del tributo erariale espressamente consentita dalla legge statale. Il suddetto parametro statutario, attribuendo alle province ampia libertà di manovra, le autorizza, infatti, ad introdurre modifiche anche diverse da quelle indicate dalla legge dello Stato e, quindi, ad influire sul gettito del tributo erariale ad esse destinato, alla sola condizione che le modifiche apportate non determinino una pressione tributaria maggiore di quella derivante dall'applicazione dell'aliquota massima consentita. Ne consegue che, entro tali limiti, le province potranno prevedere esenzioni o detrazioni anche nell'ipotesi in cui la legge statale consenta solo la variazione dell'aliquota».

Le medesime argomentazioni sono state poi ribadite nella sentenza n. 2/2012 con cui la Corte costituzionale ha ritenuto legittime alcune esenzioni previste, ai sensi del comma 1-*bis* dell'art. 73, dalla Provincia autonoma di Bolzano in materia di addizionale all'Irpef.

I tributi propri derivati, manovrabili dalle province ai sensi dell'art. 73, comma 1-*bis*, sono soprattutto l'Irap e l'addizionale all'Irpef, ma nella categoria sono annoverabili tutti i tributi erariali per i quali lo Stato prevede una qualche possibilità di manovra, quali a titolo meramente esemplificativo il tributo speciale per il deposito in discarica, l'imposta provinciale di trascrizione (IPT), l'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile derivante dalla circolazione dei veicoli a motore esclusi i ciclomotori (RCA).

In relazione a tutti questi tributi, le due Province autonome beneficiano di un margine di manovra talmente ampio rispetto a quello riconosciuto alle regioni ordinarie dall'art. 8 del D.lgs. 68/2011, che appare persino riduttivo poterli ricondurre nella categoria dei tributi “puramente” derivati.

A tale autorevole conclusione è pervenuta la Corte costituzionale con la recente sentenza n. 122/2019 che merita di essere approfonditamente analizzata, in quanto enuclea per la prima volta un *tertium genus* di tributi propri, che pur non qualificabili come tributi autonomi, presentano elementi distintivi rispetto a quelli “puramente” derivati.

Con la citata pronuncia la Consulta, al fine di chiarire la specifica natura assunta dalla tassa automobilistica regionale – che per le Province autonome costituisce un tributo proprio in senso stretto vista l'espressa qualificazione statutaria in tal senso – premette che l'art. 8 del D.lgs. 68/2011 «si struttura distinguendo: a) i tributi propri autonomi (o “propri in senso stretto”) “ce-

duti”, ovvero quelli che il comma 1 prevede possano essere istituiti e interamente disciplinati (o anche soppressi) con legge regionale; b) la tassa automobilistica, la cui disciplina, dal comma 2, è demandata alle regioni “entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale”; c) i tributi qualificati, dal comma 3, come “propri derivati”».

I giudici costituzionali proseguono nell’affermare che «(i)n questa sistematica il legislatore ha attribuito alla tassa automobilistica una valenza differenziata, sia rispetto ai tributi propri autonomi (siano essi “originari” o, nei termini di cui sopra, “ceduti”), sia rispetto ai tributi propri derivati, configurandola come un tributo proprio derivato particolare, parzialmente “ceduto”, in quanto alle regioni è riconosciuto un più ampio margine di autonomia nel fissarne la disciplina, limitato dal vincolo, unidirezionale, di non superare il limite massimo di manovrabilità stabilito dalla legge statale. In tal modo, la tassa automobilistica, di cui all’art. 8, comma 2, del D.lgs. 68 del 2011, si configura come un *tertium genus*, rispetto al quale le regioni possono sviluppare una propria politica fiscale che – senza alterarne i presupposti strutturali (in quanto la tassa automobilistica continua a partecipare della natura dei tributi propri derivati) e senza superare i limiti massimi di manovrabilità definiti dalla legge statale – possa rispondere a specifiche esigenze di differenziazione».

La Corte, dopo aver chiarito la peculiare natura della tassa automobilistica regionale, effettua un parallelismo con alcune disposizioni statutarie delle autonomie speciali, tra cui l’art. 73, comma 1-*bis*, laddove sostiene che «(n)on è indifferente, peraltro, considerare che una scelta analoga, nel processo avviato dalla Legge n. 42 del 2009, è avvenuta in altri contesti disciplinari, nell’ambito delle modifiche statutarie delle regioni a statuto speciale adottate in attuazione degli accordi previsti dall’art. 27 della medesima legge. Più precisamente, l’art. 73, comma 1-*bis*, del D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 (Approvazione del testo unico delle leggi costituzionali concernenti lo Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige), come modificato dal 1° gennaio 2010, al primo periodo prevede che « [l]e province, relativamente ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, possono in ogni caso modificare aliquote e prevedere esenzioni, detrazioni e deduzioni purché nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa statale». Analogamente l’art. 1 del Decreto legislativo 11 agosto 2014, n. 129 (Norme di attuazione concernenti l’articolo 51, comma 4, dello Statuto speciale della Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia in materia di tributi erariali), al comma 1, stabilisce che « [n]el rispetto delle norme dell’Unione europea sugli aiuti di Stato, la Regione autonoma Friuli-Venezia Giulia con riferimento ai tributi erariali il cui gettito sia ad essa interamente devoluto, ove la legge statale consenta una qualsiasi manovra su aliquote, esenzioni di pagamento, detrazioni d’imposta o deduzioni dalla base imponibile,

può compiere una qualsiasi di tali manovre, purché non venga superato il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale». In termini ancora più puntuali rispetto alla tassa automobilistica, l'art. 5, comma 2, del Decreto legislativo 20 novembre 2017, n. 184 (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Valle d'Aosta/*Vallée d'Aoste* in materia di coordinamento e di raccordo tra la finanza statale e regionale), stabilisce che « [l]a competenza a disciplinare la tassa automobilistica regionale è trasferita alla Regione Valle d'Aosta/*Vallée d'Aoste*, entro i limiti massimi di manovrabilità previsti dalla legislazione statale».

Al termine dell'*excursus* normativo, la sentenza conclude: «(t)utte queste formulazioni esprimono, in termini simili o identici, il medesimo principio contenuto nell'art. 8, comma 2, del D.lgs. 68 del 2011: esse si riferiscono a tributi propri che non possono dirsi "autonomi", in quanto istituiti con legge statale, ma che neanche possono dirsi puramente "derivati", poiché rispetto a questi ultimi si individua un più ampio margine di manovrabilità, vincolato solo in termini unidirezionali».

Da tale fondamentale arresto giurisprudenziale emerge, pertanto, una profonda differenza in tema di tributi propri derivati, tra le prerogative riconosciute alle regioni a statuto ordinario e quelle delle due Province autonome:

- le prime dispongono di tributi "puramente" derivati, con margini di intervento espressamente vincolati, sia nella misura che nella forma, dal legislatore nazionale; la sola tassa automobilistica, quale tributo derivato parzialmente ceduto, risulta pienamente manovrabile entro il limite massimo di imposizione statale;
- nelle Province autonome, ai sensi dell'art. 73, comma 1-*bis* St., tutti i tributi erariali per i quali lo Stato prevede una qualsiasi possibilità di intervento rappresentano tributi derivati parzialmente ceduti, pienamente manovrabili nei limiti delle aliquote superiori definite dalla normativa nazionale; inoltre la tassa automobilistica provinciale costituisce un tributo proprio in senso stretto.

Merita, infine, un brevissimo accenno la seconda parte dell'art. 73, comma 1-*bis*, introdotta dalla Legge n. 190/2014, che ha recepito il c.d. patto di garanzia, secondo cui «(l)e province possono, con apposita legge e nel rispetto delle norme dell'Unione europea sugli aiuti di Stato, concedere incentivi, contributi, agevolazioni, sovvenzioni e benefici di qualsiasi genere, da utilizzare in compensazione ai sensi del capo III del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. I fondi necessari per la regolazione contabile delle compensazioni sono posti ad esclusivo carico delle rispettive province, che provvedono alla stipula di una convenzione con l'Agenzia delle entrate, al fine di

disciplinare le modalità operative per la fruizione delle suddette agevolazioni».

Si tratta di una modalità alternativa alla classica erogazione in danaro degli incentivi provinciali, rappresentata dalla concessione di contributi da utilizzare nella forma della compensazione fiscale, in sede di versamento delle imposte nel modello di pagamento F24. Tale innovativa prerogativa consente ai beneficiari di una sovvenzione provinciale di utilizzare il contributo anche in compensazione di tutti quei tributi erariali (ad es. Ires, Irpef, Iva, ecc.) per i quali non è previsto alcun margine di manovrabilità provinciale della relativa disciplina. Non si tratta formalmente dell'istituzione di un credito d'imposta sulle imposte erariali – facoltà che risulta attualmente attribuita al legislatore statale – ma della concessione di un vantaggio economico utilizzabile, mediante la valorizzazione di uno specifico codice tributo nel modello F24, a scomputo delle imposte da versare.

3. Analisi della politica fiscale condotta dalle due Province autonome: analogie e differenze

I due principali tributi propri derivati delle Province autonome di Trento e Bolzano, nell'accezione distintiva data dalla Corte costituzionale in relazione alla piena manovrabilità *ex art. 73, comma 1-bis*, sono l'Irap e l'addizionale regionale all'Irpef.

Queste due imposte hanno rappresentato gli strumenti mediante i quali ha trovato piena esplicazione nel corso degli ultimi anni la politica fiscale delle due Province, da un lato (Irap) a beneficio degli operatori economici, dall'altro (addizionale Irpef) a vantaggio delle famiglie.

Va innanzitutto evidenziato come un notevole salto di qualità nell'utilizzo della leva fiscale provinciale si è avuto solo dopo l'entrata in vigore del citato comma *1-bis*, dell'art. 73 St., e quindi a decorrere dal 2010.

Prima di tale modifica statutaria, infatti, gli interventi provinciali sui due tributi erano soggetti ai rigorosi limiti, sia nella misura che nella forma, dettati per tutte le regioni dal legislatore statale:

- per quanto riguarda l'Irap era consentita (*ex art. 16 D.lgs. 446/97*) la sola variazione d'aliquota nel limite di un punto percentuale (limite successivamente ridotto a 0,92 punti percentuali, contestualmente alla fissazione dell'aliquota ordinaria statale nella misura del 3,90 per cento rispetto a quella precedente del 4,25 per cento);
- per quanto riguarda, invece, l'addizionale regionale all'Irpef risultava legittima (*ex art. 50, D.lgs. 446/97*) la maggiorazione d'aliquota di

0,50 punti percentuali (e quindi dallo 0,90 all'1,40 per cento). Successivamente, l'art. 28 del D.L. 201/2011 ha elevato l'aliquota base nazionale all'1,23 per cento.

In tale periodo (sino, cioè, al periodo d'imposta 2010) gli interventi delle due Province autonome, visti i limiti ricordati, non potevano determinare benefici economici particolarmente significativi e le agevolazioni introdotte risultavano circoscritte a modeste riduzioni d'aliquota Irap per tipologie di soggetti passivi di volta in volta puntualmente individuati.

Solo nell'ultimo decennio, con l'entrata in vigore del comma 1-*bis* dell'art. 73, le Province autonome hanno introdotto una serie di disposizioni, dall'insieme delle quali è possibile effettuare, seppure a grandi linee, un'analisi della politica fiscale condotta, valorizzandone le principali analogie e differenze.

Come testimoniano anche le tre pronunce della Corte costituzionale intervenute a chiarire la portata della predetta disposizione statutaria, una prima differenza riguarda lo strumento maggiormente utilizzato nell'esercizio delle nuove prerogative statutarie: la Provincia di Trento ha agito principalmente sull'Irap (oggetto delle sentenze della Consulta n. 357/2010 e n. 323/2011), mentre la Provincia di Bolzano ha concentrato maggiormente le proprie agevolazioni fiscali, soprattutto in termini di minor gettito conseguente, sull'addizionale regionale all'Irpef (oggetto della sentenza n. 2/2012). Ciò premesso, di seguito si analizzeranno nel dettaglio le principali analogie e differenze intercorrenti.

Irap – Analogie

In tema di Irap, negli ultimi anni entrambe le province hanno ritenuto di adottare un intervento analogo, rappresentato da una sensibile riduzione generalizzata dell'aliquota ordinaria, che è stata fissata nella misura del 2,68 per cento, mentre quella statale è pari al 3,90 per cento (art. 21-*bis*, comma 7-*bis*, della L.p. 9/1998 per la Provincia di Bolzano; art. 1, comma 8, della L.p. 21/2015 per la Provincia di Trento).

Ulteriore intervento comune risulta quello, introdotto a partire dall'anno d'imposta 2020, con cui si escludono dal beneficio dell'aliquota ordinaria ridotta i datori di lavoro che non rispettano gli accordi e i contratti collettivi nazionali, nonché quelli regionali, territoriali o aziendali, sottoscritti dalle organizzazioni di datori di lavoro e lavoratori più rappresentative. Conseguentemente, a tali soggetti si applicherà l'aliquota nazionale del 3,90 per cento (art. 21-*bis*, comma 7-*ter*, della L.p. 9/1998 per la Provincia di Bolzano; art. 2, comma 4, della L.p. 13/2019 per la Provincia di Trento), o addi-

rittura, a decorrere dal 2021 nella Provincia di Trento, l'aliquota maggiorata nella misura massima statale del 4,82 per cento (art. 2, comma 4-*bis*, della L.p. 13/2019).

Irap – Differenze

La Provincia di Trento ha introdotto, nel corso dell'ultimo decennio, una serie di agevolazioni sotto forma sia di ulteriore riduzione d'aliquota, sia di deduzioni dalla base imponibile e detrazioni d'imposta, in relazione a determinati comportamenti virtuosi dei soggetti passivi. In particolare, sono state previste ulteriori riduzioni percentuali dell'aliquota ordinaria provinciale (pari al 2,68 per cento), di intensità crescente in relazione ai livelli occupazionali: al mantenimento dell'occupazione era associata (sino all'anno d'imposta 2016) un'aliquota ulteriormente ridotta, pari al 2,10 per cento, che in caso di attuazione di staffette generazionali scendeva all'1,60 per cento, sino ad azzerarsi completamente nell'eventualità di incremento dei livelli occupazionali del 5 per cento ed almeno pari ad un'unità lavorativa annua (art. 1, comma 9, L.p. 21/2015). Dal 2021 non è più vigente l'agevolazione per chi attua staffette generazionali, mentre per l'incremento dei livelli occupazionali è prevista l'aliquota agevolata dell'1,50 per cento (art. 1, comma 9-*bis*, L.p. 21/2015). Sono state altresì previste, sino al periodo d'imposta 2020, variegate agevolazioni sotto forma di deduzioni dalla base imponibile (pari, ad esempio, a tre o sei volte il salario di produttività corrisposto dal datore di lavoro ai dipendenti) e di detrazione d'imposta (pari, ad esempio, al 50 per cento delle contribuzioni al fondo territoriale di solidarietà).

La Provincia di Bolzano non ha invece disposto negli ultimi anni ulteriori riduzioni dell'aliquota ordinaria provinciale, pari al 2,68 per cento, limitandosi a prevedere (art. 21-*bis*, comma 5-*quater*, L.p. 9/1998) per gli enti gestori di strutture residenziali per anziani accreditate, aventi natura giuridica diversa da quella di APSP, una deduzione dalla base imponibile pari a 20.500 euro annui per ogni posto letto autorizzato. Sempre la Provincia di Bolzano, a decorrere dal 2022, ha inoltre riportato l'aliquota Irap ordinaria alla misura statale del 3,90 per cento (art. 21-*bis*, comma 7-*quater*, della L.p. 9/1998).

Ulteriori differenze sono rappresentate dalle aliquote speciali di cui all'art. 16, comma 1-*bis* del D.lgs. 446/97 (norma statale istitutiva dell'Irap), rispettivamente pari a livello nazionale al 4,20 per cento per le imprese concessionarie, al 4,65 per cento per le banche e al 5,90 per cento per le assicurazioni. Mentre la Provincia di Bolzano ha attualmente lasciato immutate tali misure, la Provincia di Trento ha previsto una riduzione generalizzata di 1,22 punti percentuali per le imprese concessionarie (in quanto rientranti sino a

qualche anno fa nei soggetti ad aliquota ordinaria) ed una maggiorazione di 0,92 punti percentuali per banche ed assicurazioni.

Infine, merita di essere segnalata l'esenzione quinquennale per le nuove attività produttive insediate nel territorio provinciale, che la Provincia di Bolzano ha circoscritto ai nuovi insediamenti avvenuti entro il 31 dicembre 2015, mentre la Provincia di Trento ha previsto a regime subordinandola tuttavia, a decorrere dal 2020 e con finalità antielusive, alla presenza sul territorio di almeno un addetto.

Addizionale regionale all'Irpef – Analogie

Entrambe le province hanno ritenuto di adottare interventi in favore delle fasce di popolazione meno abbienti, detassando – seppure con modalità e intensità diverse – i redditi più bassi.

Contestualmente, in applicazione del principio di capacità contributiva e con finalità redistributiva del livello di tassazione, è stata leggermente incrementata l'aliquota (che per entrambe passa dalla misura statale dell'1,23 per cento a quella dell'1,73 per cento) per gli scaglioni di reddito più elevati (per la Provincia di Bolzano, oltre i 75.000 euro; per quella di Trento, oltre i 50.000 euro).

Addizionale regionale all'Irpef – Differenze

La Provincia di Bolzano nel corso degli ultimi anni ha concentrato notevoli risorse – in termini di minor gettito fiscale – nelle politiche rivolte alle famiglie, privilegiando l'introduzione di rilevanti agevolazioni sull'addizionale regionale all'Irpef.

Di contro, la Provincia di Trento ha optato per assorbirle nell'ambito delle politiche “contributive” di sostegno al reddito (assegno unico), ritenute più eque in quanto tengono conto non solo del reddito della singola persona fisica, ma – attraverso l'indicatore ICEF – della situazione patrimoniale e reddituale complessiva del nucleo familiare.

In quest'ottica, la Provincia di Trento ha previsto una deduzione, per consentire la completa detassazione dei titolari di reddito non superiore a una determinata soglia, variabile negli anni, pari a 20.000 euro sino al 2019, poi ridotta a 15.000 euro dal 2020 (art. 2 della L.p. 21/2015 e art. 1 della L.p. 13/2019), infine incrementata a 25.000 euro dal 2022 (art. 2 della L.p. 10/2022). Contestualmente, la detrazione di 252 euro per figli a carico è stata assorbita, a decorrere dall'anno 2018, nel calcolo dell'assegno unico.

La Provincia di Bolzano ha invece mantenuto, come detto, importanti agevolazioni, rappresentate sia da una sorta di no-tax area – che detassa i redditi sino a una determinata soglia: inizialmente fissata a 20.000 euro, poi elevata a 28.000 euro, sino a giungere agli attuali 35.000 euro (art. 21-*sexiesdecies*, della L.p. 9/1998), sia da una detrazione di 252 euro per figli a carico (art. 1, comma 2, della L.p. 15/2010).

10. L'AUTONOMIA DI BILANCIO PROVINCIALE ALLA PROVA DELL'ARMONIZZAZIONE DEI BILANCI PUBBLICI

di *Maria D'Ippoliti**

1. Il quadro giuridico di riferimento

Le disposizioni in materia di contabilità pubblica sono state oggetto nel corso degli ultimi anni di un processo di riforma, avviato dalla Legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009, che si è posto come obiettivo quello di addivenire, per tutte le amministrazioni pubbliche, a dati omogenei, confrontabili e aggregabili, in quanto elaborati con le stesse metodologie e con gli stessi criteri, condizione necessaria per favorire il monitoraggio del rispetto degli obblighi comunitari¹.

Con la Legge n. 196 del 2009, il Governo è stato delegato ad adottare una disciplina che garantisse, per tutte le amministrazioni pubbliche diverse dagli enti territoriali, disposizioni atte ad uniformare gli schemi di bilancio e le regole contabili, dettandone i principi e i criteri direttivi. Tenuto conto che la dimostrazione del rispetto degli obblighi comunitari interviene con riferimento ai dati del conto consolidato di tutte le amministrazioni pubbliche, con la Legge delega n. 42 del 2009 in materia di federalismo fiscale è stata de-

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

Nel capitolo sono riprese parti tratte dal capo IV in: Marcantoni M., Deanesi F., Nicoletti P. e Tretter L. (a cura di) (2018), *Le politiche della Provincia autonoma di Trento (1971-2018)*, TSM-Trentino School of Management, Trento.

¹ La presenza contestuale di due insiemi di regole e principi – quello della contabilità pubblica declinata a livello di singolo paese e quello statistico della contabilità nazionale valido per l'insieme dei paesi della UE – che agiscono sullo stesso perimetro informativo, ha spinto verso un loro progressivo avvicinamento. La riforma ha preservato le prerogative tecniche, storiche e culturali del tessuto contabile italiano rendendo lo stesso, però, al contempo compatibile e funzionale anche alla valutazione di quei parametri economici di bilancio, concordati con l'Unione europea, che sono alla base delle scelte di politica economica sul territorio nazionale. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi strumentali*, NelDiritto Editore, Roma, 4.

mandata al Governo l'adozione, previa intesa da sancire in sede di Conferenza unificata, di un'analogha disciplina anche per gli enti territoriali.

In attuazione della Legge n. 42 del 2009, è stato conseguentemente approvato il D.lgs. 118 del 2011², che definisce le regole in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di regioni e province autonome, enti locali e relativi enti e organismi strumentali, dando concretezza ai principi e ai criteri direttivi previsti dalla legge delega.

Il decreto in esame conferma, quale sistema contabile principale e fondamentale per i fini autorizzatori e di rendicontazione dei risultati della gestione, quello della contabilità finanziaria. Peraltro, lo stesso decreto, in attuazione di quanto previsto dalla Legge 42/2009, ha disposto l'affiancamento alla contabilità finanziaria, a fini conoscitivi, della contabilità economico-patrimoniale, attraverso la quale misurare i costi e i ricavi derivanti dalla gestione dell'ente – anche se non collegati a movimentazioni finanziarie – e quindi verificare l'equilibrio economico, nonché le variazioni del patrimonio dell'ente medesimo.

Le nuove disposizioni sono state oggetto di sperimentazione triennale da parte di alcune amministrazioni pubbliche³, individuate in considerazione della collocazione geografica e della dimensione demografica, e sono entrate definitivamente in vigore il 1° gennaio 2015⁴.

L'articolo 79 del D.lgs. 118 ha peraltro stabilito che la decorrenza e le modalità di applicazione delle disposizioni del decreto medesimo nei confronti delle regioni a statuto speciale e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, nonché nei confronti degli enti locali ubicati nei rispettivi territori, fossero stabilite in conformità con i relativi statuti e norme di attuazione. Conseguentemente, per la Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, per le Province autonome di Trento e di Bolzano e per gli enti locali dei rispettivi territori, nonché per i relativi organismi ed enti strumentali, l'applicazione della disciplina in esame è intervenuta a seguito della modifica dello statuto, ap-

² Si tratta del Decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della Legge 5 maggio 2009, n. 42., in GU n.172 del 26-7-2011, nel testo da ultimo modificato dal decreto 1° agosto 2019, in G.U. n. 196 del 22-08-2019.

³ La sperimentazione è stata avviata a decorrere dal 1° gennaio 2012 secondo le modalità previste dal D.P.C.M del 28 dicembre 2011.

⁴ Per sovrintendere e promuovere l'attuazione della riforma opera presso il Ministero dell'economia un apposito organismo, la Commissione Arconet, cui è affidata anche la funzione di aggiornare gli allegati al Decreto legislativo n. 118 del 2011. Istituita con decreto del ministro dell'economia del 16 dicembre 2014, la commissione ha avviato la propria attività nei primi mesi del 2015.

provata con la Legge n. 190 del 2014, che ha recepito i contenuti del patto di garanzia siglato con lo Stato nel 2014⁵, nell'ambito del quale è stato convenuto che le autonomie del territorio:

- avrebbero recepito con propria legge le disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio di cui al D.lgs. 118, in modo da garantirne l'operatività con il posticipo di un anno rispetto alle regioni a statuto ordinario;
- legge la cui adozione, però, sarebbe stata subordinata alla emanazione di un provvedimento statale volto a disciplinare gli accertamenti di entrata relativi alle devoluzioni di tributi erariali e la possibilità di dare copertura agli investimenti con l'utilizzo del saldo positivo di competenza tra le entrate correnti e le spese correnti, tenuto conto delle specificità che caratterizzano la finanza dei medesimi enti.

Lo Stato, nel corso del 2015, ha provveduto – su sollecitazione specifica delle autonomie del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, unitamente alle altre regioni a statuto speciale – a modificare la disciplina di cui al D.lgs. 118, come previsto dal patto di garanzia. Conseguentemente, anche per la Regione Trentino-Alto Adige e per gli enti del territorio regionale, dal 2016 ha trovato applicazione la disciplina in materia di armonizzazione dei sistemi contabili, attraverso una modifica delle disposizioni normative regionali e provinciali in materia di contabilità.

Preme sottolineare che il D.lgs. 118/2011 – oltre a disciplinare tempi e modalità di adozione e redazione dei documenti contabili comuni a tutti gli enti territoriali e relativi organismi ed enti strumentali – ha individuato, rendendoli cogenti, principi contabili generali e applicati. Nello specifico i principi generali o postulati di bilancio rappresentano le regole generali su cui si deve fondare il sistema del bilancio. I principi contabili applicati dettagliano le regole per alcuni istituti specifici introdotti dal D.lgs. 118/2011, istituti e principi che saranno oggetto di parziale analisi nei successivi paragrafi.

Si segnala infine che il quadro di riferimento delle disposizioni in materia di contabilità pubblica potrebbe essere oggetto di revisione in relazione alla riforma contenuta nel PNRR – Piano nazionale di ripresa e resilienza che prevede di dotare le pubbliche amministrazioni di un sistema unico di contabilità economico patrimoniale *accrual*.

⁵ Per una disamina dei contenuti dell'accordo sopra richiamato si rinvia al capitolo 4 in questo volume.

2. I documenti del “bilancio armonizzato”

Il perseguimento di comuni obiettivi di finanza pubblica rende necessario garantire un coordinamento della finanza di tutte le amministrazioni pubbliche, ivi inclusi gli enti territoriali. In tale ottica, il D.lgs. 118 ha, innanzitutto, rafforzato il processo di programmazione degli enti territoriali e dei relativi enti strumentali, non solo come strumento di individuazione delle attività e delle risorse necessarie per la realizzazione dei fini sociali e dello sviluppo economico e civile della comunità di riferimento, ma anche di responsabilizzazione dei medesimi enti nel raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nazionale. Il processo di programmazione viene disciplinato specificamente dal “principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio” di cui all’allegato 4/1 del D.lgs. 118/2011.

Nell’ambito del ciclo della programmazione sono quindi previsti sia strumenti inerenti alla programmazione economico-sociale, da definire compatibilmente con le risorse disponibili, sia strumenti di programmazione prettamente finanziaria. Per regioni e province autonome il riferimento è, da un lato, al “documento di economia e finanza regionale/provinciale” e alla relativa “nota di aggiornamento”, dall’altro al “bilancio di previsione” e alle relative “variazioni”. A tali documenti si aggiungono la “legge di stabilità regionale/provinciale” e gli eventuali “disegni di legge collegati” alla manovra di bilancio, quali strumenti per dare attuazione alle scelte operate in sede di definizione dei documenti programmatori. Il ciclo della programmazione si conclude con l’adozione del “rendiconto” in cui l’ente riepiloga i risultati della gestione.

La disciplina statale prevede, nello specifico, che il “documento di economia e finanza regionale”, da adottarsi entro il 30 giugno, definisca gli obiettivi della manovra di bilancio regionale, abbia carattere generale, contenuto programmatico e costituisca lo strumento a supporto del processo di previsione. Il documento contiene le linee programmatiche dell’azione di governo regionale per il periodo compreso nel bilancio di previsione, necessarie per il conseguimento degli obiettivi di sviluppo dell’ente territoriale. Il documento si suddivide di norma in due sezioni: nella prima viene rappresentato un quadro sintetico del contesto economico-finanziario, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio, tenendo conto degli obiettivi di finanza pubblica; nella seconda viene esposto il quadro finanziario delle risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione regionale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo di riferimento. In coerenza con il processo di programmazione previsto a livello nazionale, entro la data di presentazione del disegno di legge di bilancio viene predi-

sposta anche una “nota di aggiornamento” del documento di economia e finanza regionale/provinciale, in cui aggiornare e sviluppare i contenuti del documento di economia e finanza alla luce dei mutati contesti di finanza pubblica. Per gli enti locali il riferimento è invece al “documento unico di programmazione” che entro il 31 luglio di ogni anno la Giunta comunale presenta al Consiglio comunale. Il documento si compone di due sezioni: la sezione strategica (SeS) e la sezione operativa (SeO). La prima ha un orizzonte temporale di riferimento pari a quello del mandato amministrativo, la seconda pari a quello del bilancio di previsione. Per gli enti strumentali il riferimento è invece al “piano delle attività”, di durata almeno triennale, definito in coerenza con le indicazioni dell’ente capogruppo.

Per raggiungere gli obiettivi di omogeneità e confrontabilità dei dati, che stanno alla base della riforma della contabilità, con il D.lgs. 118 è stato adottato un comune piano dei conti⁶, cioè una codifica unitaria delle poste di entrata e di spesa, ed è stato definito uno schema di bilancio univoco, nel quale le entrate e le spese trovano rappresentazione sia ai fini dell’approvazione da parte degli organi competenti, sia a fini informativi nei confronti degli *stakeholder*.

Nel nuovo modello le entrate sono suddivise in:

- titoli, definiti secondo la fonte di provenienza delle entrate (entrate tributarie, contributive e perequative; entrate da trasferimenti correnti; entrate extratributarie; entrate in conto capitale; entrate da riduzione di attività finanziarie; entrate da accensione di mutui e prestiti);
- tipologie, definite in base alla natura delle entrate nell’ambito di ciascuna fonte di provenienza (ad es. i trasferimenti sono suddivisi in relazione alla tipologia di soggetti da cui provengono: amministrazioni pubbliche, imprese, famiglie, ecc.);
- categorie, definite in base all’oggetto dell’entrata (ad es. i trasferimenti da amministrazioni pubbliche sono distinti in trasferimenti da amministrazioni centrali, amministrazioni locali, ecc.);
- capitoli/articoli, ai fini della gestione e della rendicontazione.

Per le spese è prevista una duplice classificazione:

⁶ Il piano dei conti integrato, in vigore dal 1° gennaio 2016 per gli enti in contabilità finanziaria soggetti al titolo I del Decreto legislativo n. 118/2011, rappresenta il nuovo sistema di classificazione finanziario, economico e patrimoniale mediante il quale gli enti territoriali procedono alla classificazione, per natura economica, dei propri fatti gestionali. Esso è costituito, pertanto, da conti che rilevano le entrate e le spese in termini di contabilità finanziaria e da conti economico-patrimoniali, classificati secondo criteri comuni nell’ambito di un sistema integrato di scritturazione contabile. Cfr. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 393.

- la prima, di carattere funzionale, per missioni e programmi, è volta a evidenziare la ripartizione delle risorse in relazione alle funzioni e agli obiettivi strategici dell'ente. Il D.lgs. 118 prevede circa venti missioni (ad es. istruzione e diritto allo studio; trasporti e diritto alla mobilità; diritti sociali, politiche sociali e famiglia, ecc.). Le missioni sono poi articolate in programmi che rappresentano aggregati omogenei di attività all'interno della missione medesima (ad es. la missione istruzione e diritto allo studio è suddivisa in istruzione prescolastica, altri ordini di istruzione non universitaria, edilizia scolastica, istruzione universitaria, ecc.). Tale classificazione consente il raccordo con la classificazione internazionale COFOG⁷;
- la seconda è volta a rilevare, all'interno di ciascun programma, la natura economica delle spese. Con riferimento alla classificazione economica le spese sono ulteriormente suddivise in:
 - titoli, definiti in base alla natura dei principali aggregati economici (spese correnti; spese in conto capitale; spese per incremento di attività finanziarie; spese per il rimborso di mutui);
 - macro aggregati, definiti in base alla natura dei fattori produttivi (ad es. per le spese correnti: redditi da lavoro dipendente; acquisti di beni e servizi; trasferimenti correnti; ecc.);
 - capitoli/articoli, ai fini della gestione e della rendicontazione.

In base alla predetta classificazione, regioni e province autonome adottano i documenti contabili di seguito illustrati. Il “bilancio di previsione” il quale definisce il quadro delle risorse che l'ente prevede di acquisire e impiegare nel periodo di riferimento e costituisce quindi lo strumento attraverso il quale l'ente effettua la propria programmazione finanziaria, in coerenza con i contenuti del documento di economia e finanza regionale/provinciale⁸. Tale documento è deliberato dalla rispettiva Giunta ed è sottoposto al Consiglio regionale/provinciale per l'approvazione con legge, entro il 31 dicembre dell'anno antecedente il triennio di riferimento. L'approvazione con legge conferisce al bilancio natura autorizzatoria, viene cioè a rappresentare lo

⁷ La classificazione della spesa pubblica per funzione utilizzata nei conti nazionali fa riferimento alla COFOG (acronimo di *Classification Of Function Of Government*), classificazione internazionale adottata come standard dal Sec95, ovvero dal sistema europeo dei conti nazionali e regionali, cioè dal sistema statistico utilizzato per analizzare le variabili della contabilità macroeconomica.

⁸ Anche gli organi competenti degli enti locali e degli enti strumentali adottano il bilancio di previsione in coerenza ai relativi documenti di programmazione. Gli enti strumentali non sono tenuti all'adozione del documento tecnico che rappresenta invece un allegato del bilancio finanziario gestionale.

strumento attraverso il quale il Consiglio autorizza la gestione delle entrate e delle spese secondo l'articolazione prevista nel bilancio medesimo. Al riguardo, nel bilancio di previsione le entrate sono articolate in titoli e tipologie, le spese in missioni, programmi e titoli; le tipologie per le entrate, e i programmi – suddivisi in titoli – per la spesa, rappresentano le unità di voto. Nello specifico, quindi, la ripartizione delle spese in programmi e titoli, sui quali si esprime il decisore politico, rappresenta la traduzione in termini finanziari degli obiettivi strategici dell'ente.

Il bilancio riporta non solo le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevedono di impegnare in ciascuno degli anni di riferimento del documento ma, per quanto attiene al primo esercizio, anche le entrate che si prevedono di incassare e le spese che si prevedono di pagare.

Il bilancio di previsione deve garantire il pareggio complessivo in termini di competenza tra le entrate che si prevede di accertare e le spese che si prevedono di impegnare, e deve altresì assicurare un fondo di cassa finale non negativo, cioè un volume delle entrate che si prevedono di riscuotere, uguale o superiore alle spese che si prevedono di pagare. Oltre al pareggio complessivo, il bilancio deve garantire anche l'equilibrio tra entrate e spese di parte corrente, al fine di evitare che spese di natura ricorrente trovino copertura con entrate di natura straordinaria.

Al bilancio di previsione è allegata la “nota integrativa”, nella quale sono esplicitati, in particolare, i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni di entrata e di spesa e altre informazioni necessarie per interpretare il bilancio. Al bilancio deve altresì essere allegata la “relazione del collegio dei revisori dei conti”, nell'ambito della quale il collegio è tenuto a esprimere un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità delle previsioni, in ordine alle proposte finanziarie contenute nei documenti di bilancio.

Contestualmente all'approvazione del disegno di legge di bilancio, la Giunta approva il “documento tecnico di accompagnamento”, che ripartisce le entrate riportate in ciascuna unità di voto del bilancio in categorie, per le entrate, e macro aggregati, per la spesa. Inoltre, poiché la gestione contabile delle entrate e delle spese e il relativo monitoraggio richiede un maggiore grado di dettaglio rispetto alla suddivisione contenuta nel bilancio di previsione e nel documento tecnico di accompagnamento, il D.lgs. 118/2011 prevede che, contestualmente all'approvazione dei predetti documenti, la Giunta approvi il “bilancio finanziario gestionale”. Tale documento rappresenta lo strumento con il quale le entrate riportate in ciascuna categoria e le spese riportate in ciascun macro-aggregato del documento tecnico si ripartiscono ulteriormente in capitoli/articoli.

Nell'ambito degli strumenti della programmazione regionale/provinciale⁹, il D.lgs. 118 annovera anche la "legge di stabilità" e gli eventuali "disegni di legge collegati" alla manovra di bilancio, da approvare contestualmente al disegno di legge di bilancio, i cui contenuti sono definiti dal decreto medesimo.

La legge di stabilità comprende le norme volte a realizzare effetti finanziari con decorrenza dal primo anno considerato nel bilancio medesimo, quali ad esempio variazioni delle aliquote e altre misure che incidono sul gettito dei tributi di competenza, rifinanziamenti di leggi di spesa, riduzione o rimodulazioni di autorizzazioni. Per le Province di Trento e di Bolzano, in relazione alle competenze spettanti sulla base dello statuto, la legge di stabilità può contenere disposizioni inerenti la finanza locale e gli enti collegati alla finanza provinciale, incluse quelle relative all'istituzione o alla modifica della disciplina dei tributi locali, disposizioni sul personale provinciale e sul personale insegnante della scuola, sulla determinazione della relativa spesa e sulla copertura degli oneri per il rinnovo dei contratti del pubblico impiego, disposizioni concernenti imposte, tasse, tariffe, contributi e altre entrate della provincia, inclusa l'istituzione di nuovi tributi di competenza provinciale.

L'eventuale disegno di legge collegata può invece contenere disposizioni aventi riflessi finanziari in relazione agli obiettivi di razionalizzazione della spesa, equità e sviluppo contenuti nel "documento di economia e finanza" e nella relativa "nota di aggiornamento"; si tratta quindi di norme che, pur non avendo un impatto finanziario diretto sul bilancio, sono necessarie per la realizzazione degli obiettivi programmatici della manovra di bilancio.

La revisione del sistema degli strumenti di bilancio ha interessato anche la disciplina in materia di variazioni di bilancio. In particolare, il decreto ha introdotto l'obbligatorietà "dell'assestamento di bilancio", che le amministrazioni pubbliche sono tenute ad approvare entro il 31 luglio di ogni anno. Con l'assestamento, le previsioni di bilancio sono adeguate in relazione alle dinamiche delle entrate e delle spese rilevate nella prima metà dell'anno, nonché per tenere conto delle risultanze del rendiconto dell'esercizio precedente per quanto attiene al risultato di amministrazione e ai dati relativi ai residui attivi e passivi, che nel bilancio iniziale risultano quantificati in via presuntiva. Sia in sede di assestamento che di altre variazioni di bilancio deve essere garantito il rispetto degli equilibri di bilancio.

I risultati della gestione di un ente trovano esplicitazione nel "rendiconto generale" o conto consuntivo. Con l'introduzione del nuovo modello di con-

⁹ Gli enti locali e gli enti strumentali non dispongono di competenza legislativa, quindi non adottano tali documenti.

tabilità, che ha affiancato alla contabilità finanziaria la contabilità economico-patrimoniale, il rendiconto si compone del conto del bilancio, relativo alla gestione finanziaria, nonché del conto economico e dello stato patrimoniale derivanti dalla gestione economico-patrimoniale.

Il conto del bilancio espone le risultanze della gestione delle entrate e delle spese rispetto alle autorizzazioni contenute nel bilancio di previsione. Nello specifico il documento riporta: le entrate di competenza dell'anno accertate, riscosse e rimaste da riscuotere; le spese di competenza dell'anno impegnate, pagate o rimaste da pagare; la gestione dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti; i residui attivi e passivi trasferiti all'esercizio successivo. Nel conto del bilancio viene inoltre data evidenza dei risultati di sintesi della contabilità finanziaria: risultato di amministrazione (avanzo/disavanzo) e saldo finale di cassa.

Il conto economico evidenzia i componenti positivi e negativi della gestione di competenza economica dell'esercizio considerato, rilevati dalla contabilità economico-patrimoniale, dando evidenza del risultato di esercizio (utile/perdita). Lo stato patrimoniale invece dà evidenza della situazione patrimoniale dell'ente al termine dell'esercizio, rispetto a quella rilevata al termine dell'esercizio precedente.

Al rendiconto è allegata la "relazione sulla gestione", che descrive, in particolare, i criteri di valutazione delle poste di bilancio, nonché la "relazione del collegio dei revisori dei conti", nell'ambito della quale il collegio attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione, verifica l'esistenza delle attività e delle passività, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e formula considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza ed economicità della gestione. Il rendiconto è approvato dalla Giunta entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento e, successivamente, è trasmesso alla Corte dei conti per la parifica. L'approvazione con legge da parte del Consiglio regionale/provinciale deve intervenire entro il 31 luglio dell'anno successivo a quello di riferimento¹⁰.

Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, l'articolo 18-bis del Decreto legislativo n. 118/2011 prevede che gli enti adottino un sistema di indicatori, denominato "piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio", misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni¹¹. Gli enti devono presentare gli

¹⁰ Per gli enti locali e per gli enti strumentali l'approvazione del rendiconto deve intervenire entro il 30 aprile.

¹¹ In attuazione di detto articolo, sono stati emanati due decreti - del Ministero dell'economia e delle finanze (Decreto del 9 dicembre 2015, pubblicato in GU n. 296 del 21-12-2015 - Suppl.

indicatori entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto. Il piano degli indicatori è parte integrante dei documenti di programmazione e di bilancio di ciascuna amministrazione pubblica. Gli indicatori sono finalizzati a dare evidenza di aspetti quali la rigidità del bilancio, il grado di realizzazione delle entrate e delle spese, l'incidenza sui volumi di bilancio di determinate tipologie di spesa (ad es. spesa di personale, interessi passivi ecc.), il valore *pro capite* (sulla popolazione provinciale) dei diversi aggregati di bilancio. L'articolo 4 del D.lgs. 118 richiede inoltre, al fine di assicurare il monitoraggio e il controllo degli andamenti della finanza pubblica a livello nazionale, che le amministrazioni pubbliche trasmettano alla "banca dati unitaria delle amministrazioni pubbliche (BDAP)"¹², entro 30 giorni dall'approvazione, i dati del bilancio di previsione e i dati consuntivo.

3. La contabilità economico patrimoniale ed i bilanci consolidati

Con la nuova disciplina contabile il legislatore ha inteso mantenere la contabilità finanziaria come sistema contabile principale e fondamentale. Nell'ambito della riforma è stato però ritenuto opportuno affiancare, alla predetta contabilità, la contabilità economico-patrimoniale, anche se solo a fini conoscitivi; ciò nell'ottica di avvicinare le amministrazioni pubbliche all'adozione di principi contabili che in futuro potrebbe essere obbligatorio

Ordinario n. 68) e del Ministero dell'interno (Decreto del 22 dicembre 2015), concernenti, rispettivamente, il piano degli indicatori per le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano (allegati 1 e 2) e i loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria (allegati 3 e 4), il piano degli indicatori degli enti locali (allegati 1 e 2) e i loro organismi ed enti strumentali in contabilità finanziaria (allegati 3 e 4).

¹² La Legge n. 196 del 2009 – all'interno del generale contesto della riforma della contabilità pubblica e dell'introduzione dei principi di armonizzazione dei sistemi contabili degli enti – ha disposto all'art. 13 la creazione presso il Ministero dell'economia e delle finanze di una banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP), concepita come strumento funzionale per l'analisi, il controllo e il monitoraggio dei conti pubblici. L'articolo 4 del D.lgs. n. 118/2011 prevede che le amministrazioni pubbliche trasmettano alla BDAP entro 30 giorni dall'approvazione, i dati del bilancio di previsione, aggregati secondo la struttura del quarto livello del piano dei conti, e i dati consuntivo, aggregati secondo la struttura del quinto livello del piano dei conti. Con l'articolo 9 del D.lgs. 113/2016 è stato altresì introdotto un sistema sanzionatorio nei confronti degli enti territoriali che non rispettano i tempi di approvazione dei documenti contabili e di invio alla BDAP.

applicare¹³. Recentemente però la disciplina è stata in parte rivista¹⁴, in quanto per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti è stato eliminato l'obbligo di tenuta della contabilità economico patrimoniale, sostituito con la redazione esclusivamente di una situazione patrimoniale semplificata. La disciplina è contenuta nel "principio contabile applicato della contabilità economico patrimoniale", di cui all'allegato 4/3 del D.lgs. 118/2011. Con la contabilità finanziaria sono rilevate solo le operazioni che determinano un flusso finanziario di entrata o di spesa. La contabilità economico-patrimoniale, invece, rileva i costi/oneri e i ricavi/proventi di competenza di un determinato esercizio connessi all'attività dell'ente, anche se non danno origine a flussi finanziari nel medesimo esercizio, nonché le variazioni nelle poste attive e passive del patrimonio. Se la registrazione attiene a un'operazione di scambio sul mercato, la stessa dà luogo ad un costo in caso di acquisto e ad un ricavo in caso di vendita. Se invece l'operazione non consiste propriamente in uno scambio, in quanto più strettamente connessa ad attività istituzionali ed erogative (tributi, contribuzioni, trasferimenti, servizi, ecc.), dà luogo rispettivamente ad un onere o ad un provento.

Con riferimento ai costi e ai ricavi, il D.lgs. 118/2011 riconduce la competenza economica ai principi contabili civilistici, specificando che l'effetto delle operazioni deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni si riferiscono, e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti numerari (incassi e pagamenti). Per quanto attiene agli oneri e ai proventi, invece, il decreto dispone che devono essere rilevati nell'esercizio gli oneri sostenuti per i servizi e le prestazioni erogate nell'anno e i proventi impiegati per la copertura degli oneri e dei costi delle attività istituzionali programmate. Devono quindi essere rilevati anche oneri e proventi non registrati in contabilità finanziaria quali, in particolare, le quote di ammortamento delle immobilizzazioni utilizzate, gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti, gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri futuri, le rimanenze iniziali e finali di beni, le rettifiche ai costi/oneri e ai ricavi/proventi per ricondurli al principio della competenza, attraverso la rilevazione di ratei e risconti attivi e passivi.

¹³ La scelta del rafforzamento della contabilità economico patrimoniale ha preservato la riforma da eventuali shock normativi derivanti da modifiche di tipo regolamentare, stabilite e imposte in ambito europeo, che potrebbero, in futuro, intervenire a modificare l'ordinamento contabile nazionale. È di questi ultimi anni, infatti, il dibattito sulla formulazione di schemi e di principi armonizzati per l'Unione europea nel suo complesso; dibattito sfociato nella costituzione di una *task force* che a livello internazionale sta provvedendo alla formulazione di standard contabili su base *accrual*, i cosiddetti EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*). Cfr. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 6.

¹⁴ Il riferimento è all'articolo 57 del D.L. 214/2019 recante misure urgenti in materia fiscale.

In sintesi, la contabilità finanziaria – date le entrate previste – ha come obiettivo quello di evidenziare se l’ente, nell’anno di riferimento, è riuscito a raggiungere i propri obiettivi, nel rispetto dei volumi di spesa autorizzati. La contabilità economico-patrimoniale, invece, ha come obiettivo quello di verificare l’equilibrio tra i ricavi/proventi e i costi/oneri dell’anno e, conseguentemente, verificare com’è variata la consistenza del patrimonio netto dell’ente a seguito delle operazioni gestionali.

La contabilità economico-patrimoniale è integrata alla contabilità finanziaria, nel senso che le rilevazioni della contabilità finanziaria alimentano anche la contabilità economico-patrimoniale. In via generale i ricavi/proventi vengono rilevati in sede di accertamento delle entrate, ad esclusione delle entrate da riduzione di attività finanziarie e da mutui e prestiti che non generano ricavi, e quindi rilevano solo ai fini patrimoniali; i costi sono rilevati al momento della liquidazione delle spese, salvo che per i trasferimenti e i contributi, per i quali si fa riferimento all’impegno, e le spese per incremento di attività finanziarie e per rimborso di mutuo e prestiti, che non generano costi e rilevano quindi solo a fini patrimoniali.

I volumi di bilancio delle amministrazioni regionali/provinciali differiscono non solo per le diverse competenze gestite, o per l’effettiva maggiore o minore disponibilità di risorse, ma anche in relazione alle diverse scelte organizzative operate. Tali differenze derivano, in particolare, dai livelli di esternalizzazione, cioè di affidamento di funzioni istituzionali, di servizi, di attività strumentali a soggetti esterni all’amministrazione medesima. Tali soggetti esterni possono essere rappresentati da articolazioni organizzative dell’ente medesimo, che possono assumere varie forme giuridiche: agenzia, azienda, ente pubblico, fondazione, società, ecc.

Il D.lgs. 118/2011 ha quindi introdotto l’obbligo per le amministrazioni pubbliche di redigere il “rendiconto consolidato” e il “bilancio consolidato”, quali strumenti per garantire, pur in presenza di scelte organizzative diverse, una rappresentazione maggiormente omogenea tra i diversi enti dei volumi di risorse disponibili e della finalizzazione delle stesse¹⁵. Il consolidamento prevede l’aggregazione dei bilanci degli enti interessati, con l’elisione dei trasferimenti fra gli enti inclusi nel perimetro di consolidamento, al fine di

¹⁵ Il proliferare di organismi partecipati in funzione dell’esternalizzazione dei diversi servizi ha reso difficoltoso acquisire una visione chiara e completa di quello che è l’andamento economico-finanziario del gruppo, proprio perché i bilanci delle amministrazioni territoriali sono stati progressivamente “svuotati” di pari passo con l’affidamento dei servizi a società esterne all’ente. In tale contesto si inserisce il bisogno di redigere un bilancio di gruppo che permetta ai lettori del bilancio di avere informazioni trasparenti e complete. Cfr. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 570.

evitare una duplicazione delle entrate e delle spese, dei ricavi/proventi e dei costi/ricavi, nonché delle poste patrimoniali, e di rappresentare esclusivamente le transazioni effettuate con soggetti esterni al perimetro. L'obiettivo del consolidamento è quindi quello di fotografare la situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'insieme degli enti interessati, intesi come un'unica entità economica distinta dalle singole componenti. La disciplina del bilancio consolidato è contenuta nel "principio contabile applicato del bilancio consolidato", di cui all'allegato 4/4 del D.lgs. 118/2011.

Il D.lgs. 118/2011 prevede che gli enti territoriali che hanno istituito organismi strumentali approvino, contestualmente al proprio rendiconto della gestione, anche il "rendiconto consolidato" con i propri organismi strumentali. Gli organismi strumentali sono articolazioni organizzative dotate di autonomia gestionale e contabile, e quindi di un proprio bilancio, ma prive di personalità giuridica. Il rendiconto consolidato comprende anche i risultati della gestione del Consiglio regionale/provinciale ed è redatto secondo il medesimo schema del rendiconto dell'ente ed è quindi composto dal conto del bilancio relativo alla gestione finanziaria, dal conto economico e dallo stato patrimoniale.

Gli enti territoriali sono altresì tenuti a redigere il "bilancio consolidato" con i propri enti e organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate. Il bilancio consolidato, approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo, è costituito dal conto economico e dallo stato patrimoniale, a cui sono allegate la "relazione sulla gestione", che comprende la "nota integrativa", e la "relazione del collegio dei revisori dei conti".

Il D.lgs. 118/2011 ha definito specifici criteri per individuare gli enti e i soggetti da includere nel perimetro di consolidamento, che fanno riferimento ai concetti di controllo e di partecipazione da parte dell'ente territoriale. Sono peraltro stabilite soglie di rilevanza dei volumi di bilancio degli enti, al di sotto delle quali l'ente può essere escluso dal perimetro di consolidamento. Al riguardo, si evidenzia che disporre di una contabilità economico-patrimoniale consente all'ente territoriale di consolidare il proprio bilancio anche con quello dei soggetti esterni, quali le società, che adottano la sola contabilità economico-patrimoniale.

4. Modalità di accertamento e di impegno: alcune precisazioni per regioni e province autonome

L'adozione di una comune classificazione delle poste di bilancio non è sufficiente a garantire l'uniformità nei conti pubblici se non è accompagnata

dall'applicazione di regole contabili uniformi, cioè di comuni modalità di registrazione delle diverse fasi in cui si sviluppano i processi di reperimento e di impiego delle risorse da parte dell'ente. Si tratta, in particolare, di adottare regole comuni per l'accertamento delle entrate e l'impegno delle spese, nonché per l'imputazione delle stesse alle diverse annualità del bilancio: regole che sono state dettagliatamente individuate dal D.lgs. 118.

Fondamento della riforma della contabilità pubblica è il principio della competenza finanziaria potenziata, definito dall'allegato 4/2 del D.lgs. 118/2011, in base al quale gli accertamenti di entrata¹⁶ e gli impegni di spesa possono essere rilevati solo in presenza di un'obbligazione giuridicamente perfezionata e devono essere imputati all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza¹⁷. La scadenza dell'obbligazione è il momento in cui l'obbligazione diventa esigibile, quindi, in linea di massima, coincide con il momento in cui si dispone degli elementi che rendono l'entrata "incassabile" (nel caso dei trasferimenti, il provvedimento di assegnazione di risorse da parte di un altro ente che indica le tempistiche di erogazione delle somme; in caso di tributi propri o devoluti, oggetto di autoliquidazione, di fatto l'accertamento interviene a fronte delle riscossioni, ecc.), o la spesa "liquidabile" (prestazione eseguita, fattura ricevuta, ecc.)¹⁸. Al fine di garantire la piena applicazione del principio della competenza finanziaria potenziata con riferimento alle spese, in particolare a quelle afferenti agli investimenti, il decreto ha introdotto lo strumento del "fondo pluriennale vincolato" (FPV). L'implementazione del principio della competenza finanziaria potenziata ri-

¹⁶ Per quanto riguarda le entrate, il principio prevede che l'accertamento avvenga per l'intero importo del credito, ovvero anche per le entrate di cui non è certa la riscossione (come ad es. le sanzioni amministrative del codice della strada). Per le tipologie di entrata, al fine di garantire la sostenibilità del bilancio, il principio ha previsto l'istituzione del "fondo crediti di dubbia esigibilità" (FCDE), cioè di un accantonamento che non essendo oggetto di impegno genera un'economia di bilancio che concorre positivamente alla formazione del risultato di amministrazione.

¹⁷ L'applicazione completa ed effettiva del principio di competenza finanziaria richiede un reale cambiamento di approccio e di mentalità da parte dell'operatore pubblico – sia esso amministratore, dirigente o responsabile di servizio – nell'attività di acquisizione delle risorse e nel relativo impiego per il raggiungimento dei fini istituzionali dell'amministrazione pubblica. Non è un mero argomento di tecniche contabili da lasciare alla diligente applicazione dei servizi finanziari degli enti, ma presuppone un coinvolgimento reale, responsabile ed effettivo di tutti i responsabili di servizio ed anche degli amministratori pubblici. Cfr. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 65.

¹⁸ L'adozione della competenza finanziaria potenziata attribuisce rilevanza alla dimensione temporale delle obbligazioni giuridiche, sia nel processo decisionale sia in quello gestionale, rafforzando la programmazione di bilancio orientata al medio-lungo periodo e la pianificazione pluriennale delle politiche, degli obiettivi e delle risorse. Così: Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 137-138.

chiede, da un lato, l'integrale copertura delle spese dal momento della relativa imputazione a bilancio, dall'altro, che l'imputazione avvenga nell'anno della relativa esigibilità. Per gli investimenti si rende quindi necessario, fin dall'inizio del procedimento, dare specificatamente atto dell'esistenza della copertura finanziaria per l'intero importo della spesa, nonché del relativo cronoprogramma di realizzazione che ne determina i tempi di esigibilità. La copertura finanziaria delle spese, in particolare di quelle di investimento, su ciascun anno di imputazione può essere garantita in diversi modi, tra questi anche attraverso il fondo pluriennale vincolato, costituito da risorse accertate in esercizi precedenti, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente sorte, e quindi impegnate, nei medesimi esercizi, ma esigibili in esercizi successivi. Il fondo garantisce la copertura di tali spese nell'anno della relativa imputazione¹⁹. In tale modo viene resa evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse.

L'applicazione dei principi del D.lgs. 118/2011 alla Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e alle Province autonome di Trento e di Bolzano, ma anche alle altre regioni a statuto speciale, avrebbe determinato effetti ampiamente negativi nella possibilità di programmazione delle risorse finanziarie. Va tenuto conto infatti che, nel bilancio della Regione Trentino-Alto Adige e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, una quota significativa delle entrate è rappresentata da devoluzioni di tributi erariali, in parte incassati direttamente, in parte oggetto di riversamento da parte dello Stato. L'accertamento delle devoluzioni non era specificatamente regolamentato nel D.lgs. 118, conseguentemente avrebbe trovato applicazione il principio generale dell'accertamento "per cassa". Ciò avrebbe comportato la rilevazione degli accertamenti in base ai tempi di incasso e non invece tenendo conto delle spettanze di competenza, come determinate dalle regole statutarie. Va inoltre rilevato come, con le entrate da devoluzioni di tributi erariali e con le altre entrate correnti (tributi propri, entrate tariffarie, ecc.), la Regione TAA e le due Province autonome finanzino, oltre alle spese correnti del proprio bilancio, anche buona parte delle spese di parte capitale, considerato che la prin-

¹⁹ È importante distinguere il fondo pluriennale vincolato dal risultato di amministrazione, ed evitare il rischio di confondere tra loro i due strumenti contabili. Benché entrambi costituiti da risorse acquisite dall'ente e non utilizzate per la copertura di impegni di competenza dell'esercizio di riferimento: – il risultato di amministrazione rappresenta le risorse acquisite e non ancora spese, che possono essere oggetto di nuove decisioni di spesa, nel rispetto degli eventuali vincoli di destinazione; – il fondo pluriennale vincolato rappresenta risorse acquisite e già utilizzate a copertura di obbligazioni negli esercizi successivi. Cfr. Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità*, cit., 159.

cipale fonte di finanziamento delle spese di investimento si rinviene nel margine corrente (la differenza positiva fra entrate correnti e spese correnti, come risultante dal prospetto degli equilibri allegato al bilancio). Il D.lgs. 118/2011 non permetteva la copertura delle spese di investimento con il margine corrente. Conseguentemente lo Stato, nel corso del 2015, ha provveduto, su sollecitazione delle autonomie del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, unitamente alle altre regioni a statuto speciale, a modificare la disciplina di cui al predetto decreto definendo, in particolare, quanto segue:

a) disposizioni specifiche per le autonomie speciali per l'accertamento delle entrate derivanti dalle devoluzioni di tributi erariali, sostitutive del principio generale dell'accertamento per cassa, in modo da garantire maggiore certezza nei tempi di accertamento delle spettanze. Nello specifico, l'accertamento delle entrate derivanti da devoluzioni di tributi erariali da parte delle autonomie speciali avviene sulla base dei seguenti principi:

- per gli acconti delle entrate incassate direttamente tramite la struttura di gestione, o altri agenti della riscossione (Irpef, Ires, Iva interna, accise sui prodotti energetici, imposta di registro, ecc.), l'accertamento avviene per cassa;
- per gli acconti delle entrate devolute interamente tramite capitoli di spesa del bilancio dello Stato (Iva relativa alle importazioni, tributi relativi ai giochi, ecc.), ovvero quelle oggetto di riversamento da parte dello Stato, l'accertamento viene disposto sulla base dei dati disponibili più recenti, comunicati entro il mese di maggio di ciascun anno dalla ragioneria generale dello Stato, e rivisti a ottobre per tenere conto degli andamenti dei gettiti a livello nazionale; in mancanza di quantificazione degli acconti da parte dello Stato, l'ente vi provvede direttamente;
- per i conguagli delle entrate riportate ai precedenti alinea, da definire sulla base dei criteri per la determinazione delle spettanze stabiliti dai rispettivi statuti, gli accertamenti vengono disposti entro il secondo anno successivo a quello cui si riferiscono, a seguito della comunicazione della quantificazione da parte della ragioneria generale dello Stato; in mancanza di definizione da parte dello Stato, l'ente vi provvede direttamente.

È prevista inoltre una clausola di salvaguardia, per cui le autonomie speciali accertano tutte le entrate tributarie di spettanza statutaria (acconti e conguagli) erogate tramite capitolo di spesa del bilancio dello Stato, anche se lo Stato non può impegnare le somme sul proprio bilancio per incapienza degli stanziamenti dei capitoli di spesa.

- b) disposizioni specifiche per la copertura delle spese di investimento tramite il margine corrente. Di fatto l'utilizzo del margine corrente è stato previsto anche per gli enti territoriali diversi dalle autonomie speciali, ma con limiti più stringenti. Nello specifico, il decreto è stato integrato prevedendo per le autonomie speciali quanto segue:
- esercizio in corso di gestione: è consentito l'integrale utilizzo del saldo positivo dell'equilibrio di parte corrente, in termini di competenza finanziaria, a copertura di spese di investimento (regola coincidente a quella delle regioni a statuto ordinario);
 - esercizi del bilancio di previsione successivi a quello in corso di gestione: può costituire copertura agli investimenti la quota del saldo positivo di parte corrente, purché di importo non superiore alla media dei saldi di parte corrente, in termini di competenza, registrati negli ultimi tre esercizi rendicontati, se sempre positivi²⁰;
 - esercizi non compresi nel bilancio di previsione, non oltre il limite di dieci esercizi successivi a decorrere da quello di imputazione del primo impegno di spesa: può costituire copertura agli investimenti la quota del saldo corrente di competenza, purché di importo non superiore al minore valore tra la media dell'ultimo triennio dei saldi di parte corrente calcolati in termini di competenza e la media dell'ultimo triennio dei saldi calcolati in termini di cassa²¹.

²⁰ Per le regioni a statuto ordinario il limite è rappresentato dal minore valore tra la media dell'ultimo triennio dei saldi di parte corrente calcolati in termini di competenza e la media dell'ultimo triennio dei saldi calcolati in termini di cassa.

²¹ Le regioni a statuto ordinario non possono utilizzare il margine corrente a copertura degli investimenti negli esercizi oltre il bilancio di previsione.

11. LA “SUPERVISIONE” DELLA FINANZA PUBBLICA PROVINCIALE

di *Claudio Calè**

1. Tipologie di controlli, funzione e relativi attori

1.1. *Nozione e criteri classificatori*

Il “controllo” consiste nell’esame di un atto, di una attività o di un comportamento effettuato da un soggetto distinto da quello che li ha posti in essere (c.d. principio di alterità), al fine di verificarne la conformità a legge (legittimità) o a criteri di buona amministrazione (merito), ed eventualmente di adottare misure in relazione all’esito del riscontro effettuato. L’attività di controllo, il cui esercizio è doveroso, assume dunque carattere accessorio e strumentale rispetto all’azione amministrativa sulla quale effettua una valutazione di regolarità. La *ratio* del controllo si rinviene nella necessità di vigilare sull’attività degli organi cui è affidata la cura di interessi pubblici per verificare la realizzazione degli stessi, nonché la correttezza dell’attività attuata a tal fine.

Volendo delineare sinteticamente i profili definatori delle diverse tipologie di controllo, occorre fare ricorso a differenti criteri classificatori, inerenti di volta in volta all’oggetto, alle finalità e agli esiti dell’attività di controllo, nonché ai rapporti intercorrenti tra controllato e controllante.

In relazione all’oggetto dell’attività di controllo, è possibile distinguere i controlli sugli atti, quelli gestionali e quelli sugli organi.

In sede di *controllo sugli atti*, si verifica la legittimità o l’opportunità di un singolo provvedimento. I controlli di legittimità sono finalizzati a verificare la conformità di un atto alla legge, intesa come diritto oggettivo, mentre

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell’autore e non necessariamente quelle dell’istituzione di appartenenza.

i controlli di merito investono anche l'opportunità e la convenienza dell'atto e sono dunque volti ad evitare l'adozione di provvedimenti inopportuni.

Il controllo può intervenire prima che l'atto produca i suoi effetti (c.d. controllo preventivo), oppure dopo che lo stesso, già perfetto, abbia acquistato efficacia (c.d. controllo successivo). A sua volta, il controllo preventivo può essere *antecedente* se la verifica è condotta prima che l'atto sia perfetto, ovvero *sussequente*, se l'attività di controllo interviene su un atto già perfetto ma non ancora efficace, atteggiandosi così a condizione sospensiva dell'efficacia dell'atto, che si colloca nella c.d. fase integrativa dell'efficacia (si pensi al visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria per gli atti che comportano un impegno di spesa a carico dei bilanci provinciali).

I controlli sugli organi, sui quali appare utile solo un brevissimo cenno, sono invece volti a verificare che il funzionamento di un organo amministrativo sia corretto dal punto di vista sia della legittimità dell'attività sia del comportamento della persona fisica ad esso preposta; ciò allo scopo di garantire il pieno rispetto dei principi del buon andamento e dell'imparzialità dell'amministrazione enunciati all'articolo 97 della Costituzione. Esempi di siffatta tipologia di controllo si rinvencono nell'ambito dell'ordinamento degli enti locali e si sostanziano in ipotesi di scioglimento dei consigli comunali, oppure nella rimozione degli amministratori locali laddove gli interessi della collettività territoriale risultino minacciati da gravi violazioni di legge, ovvero ci si trovi in presenza di anomalie che non consentono il normale e corretto funzionamento dell'organo di indirizzo politico dell'ente territoriale.

Per quanto concerne *i controlli gestionali*, essi hanno ad oggetto l'attività amministrativa nel suo complesso e sono intesi a valutarne la conformità ai criteri di efficienza, efficacia ed economicità indicati all'art. 1, c. 1, della Legge provinciale di Bolzano sul procedimento amministrativo n. 17/1993 e all'art. 2, c. 1, della Legge provinciale di Trento n. 23/1992. Generalmente si distinguono i controlli interni da quelli esterni a seconda che la funzione di controllo sia affidata, rispettivamente, a un organo interno all'amministrazione da controllare, così realizzandosi una forma di autocontrollo (c.d. controllo di gestione), ovvero ad un soggetto esterno all'amministrazione medesima, che per gli ordinamenti provinciali si identifica nella Corte dei conti (c.d. controllo sulla gestione).

Come anticipato sopra, un altro criterio classificatorio dei controlli attiene alla natura dei rapporti tra controllato e controllore, a seconda che questi si trovino in posizione di subordinazione, equiordinazione o indipendenza reciproca.

Nell'ipotesi di subordinazione, l'esplicazione di una funzione di controllo è connaturale alla stessa posizione di sovraordinazione del controllore e con-

sente a quest'ultimo di annullare, riformare o revocare le determinazioni dell'organo subordinato, di vigilare sull'organizzazione e sulla gestione degli uffici, di ottenere informazioni su operato e risultati, nonché di sanzionare comportamenti illegittimi o negligenti tenuti dai soggetti titolari di organi ed uffici.

Quando invece controllore e controllato sono equiordinati e in posizione di indipendenza reciproca garantita da norme costituzionali (si pensi ai rapporti tra Corte dei conti e le due Province autonome), i poteri di controllo devono trovare espressa copertura costituzionale (per le due Province autonome la disciplina è contenuta nel D.P.R. n. 305/1988, norma di attuazione dello statuto).

Infine, in base alle finalità e agli esiti del controllo, si distingue tra controlli impeditivi e collaborativi. I primi hanno tipicamente ad oggetto singoli provvedimenti e conducono alla caducazione degli stessi nel caso di accertata illegittimità o inopportunità; con i secondi, invece, si vuole coadiuvare l'organo controllato al fine di promuovere il migliore perseguimento degli obiettivi programmati.

Tanto premesso a livello definitorio e classificatorio, prima di procedere all'esame delle singole forme di controllo operanti nell'ambito della finanza pubblica provinciale, va notato come la materia dei controlli sia stata oggetto di un profondo processo di trasformazione a seguito della riforma costituzionale del 2001 e dei nuovi principi dell'attività amministrativa¹. In particolare, si è registrata la tendenza verso moduli di controllo volti a verificare l'efficienza e l'economicità delle gestioni, da esercitarsi non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati effettivamente raggiunti collegati agli obiettivi programmati. Si è così passati da un sistema di controlli parcellizzati impeditivi su singoli atti – tipico dell'amministrazione per atti – a sistemi di controllo di tipo gestionale ispirati a logiche aziendalistiche, prevalentemente di natura collaborativa e tipici di una amministrazione per risultati.

1.2. L'assetto dei controlli sugli enti del sistema territoriale integrato e il ruolo delle Province autonome di Trento e Bolzano

L'assetto dell'attività di controllo nell'ambito della finanza pubblica provinciale risulta delineato, nei suoi principi fondamentali, dal titolo VI dello

¹ Il riferimento è, rispettivamente, alla L.cost. n. 3/2001 che ha abrogato gli artt. 125, co. 1, e 130 Cost., e ai principi di efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa "normativizzati" dalle leggi statali e provinciali sul procedimento amministrativo.

statuto, dalle relative norme di attuazione e da una articolata normativa di rango primario (provinciale e statale).

Dopo l'abrogazione, ad opera della Legge costituzionale n. 3/2001, degli artt. 125, c. 1, e 130 della Costituzione, l'unica disposizione costituzionale che si occupa di controlli è l'art. 100 che disciplina il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti sugli atti del governo e quello successivo sulla gestione del bilancio dello Stato e degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria.

Con questo non vengono soppressi i controlli sugli enti territoriali, ma tali controlli vengono "internalizzati", generalizzando così il modello del controllo interno, ovvero del controllo che ciascuna amministrazione esercita sul proprio funzionamento con l'istituzione di apposite strutture. Siffatti controlli, come osservato dalla magistratura contabile², rappresentano un fondamentale presidio per il buon andamento delle pubbliche amministrazioni, in quanto funzionali a consentire ai vertici dell'ente di disporre di informazioni necessarie per valutare l'andamento delle gestioni e di apportare le opportune misure correttive in caso si riscontrino criticità e disfunzioni.

La sempre maggiore interrelazione fra i diversi livelli di governo a difesa dell'equilibrio del bilancio pubblico ha condotto³, più di recente, alla costituzionalizzazione del principio del concorso di tali enti all'adempimento dei vincoli economici e finanziari discendenti dall'ordinamento europeo. In particolare, la Legge costituzionale n. 1/2012 di introduzione del pareggio di bilancio nella carta costituzionale ha modificato, tra l'altro, gli artt. 97 e 119 della Costituzione, precisando che l'autonomia finanziaria degli enti territoriali – compresi quelli ad autonomia speciale – è garantita nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci ed in osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

In tale dinamica, si inserisce la potestà di coordinamento della finanza pubblica esercitata dalle due Province autonome, a norma dell'art. 79, commi 3 e 4, dello statuto speciale, nei confronti degli enti locali, dei propri enti e organismi strumentali pubblici e privati e di quelli degli enti locali, delle aziende sanitarie, delle università (incluse quelle non statali di cui all'articolo 17, c. 120, L. 127/1997), delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e degli altri enti od organismi ad ordinamento regionale o provinciale finanziati dalle stesse in via ordinaria.

² Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, del 93/2022/VSGC.

³ La Corte costituzionale, sent. n. 425/2004, afferma che non possa dubitarsi che anche la finanza degli enti del territorio delle Province autonome di Bolzano e Trento sia parte della "finanza pubblica allargata".

Tali enti costituiscono, insieme alla regione e alle medesime province autonome, il c.d. *sistema territoriale integrato regionale*, che ai sensi del primo comma dell'art. 79 è chiamato a concorrere – nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci – al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, di perequazione e di solidarietà, nonché all'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. La disposizione, con carattere di esaustività⁴, reca anche un'elencazione delle forme e dei modi con cui gli enti dovranno provvedere all'assicurazione di tale concorso.

Ai fini del presente capitolo, appaiono di particolare rilievo le modalità di coordinamento definite al comma 3 del richiamato art. 79, ove viene previsto che, al fine di conseguire gli obiettivi in termini di saldo netto da finanziare fissati dallo statuto, spetta alle due Province autonome definire i concorsi e gli obblighi nei confronti degli enti del sistema territoriale integrato di rispettiva competenza e vigilare sul raggiungimento da parte di quest'ultimi degli obiettivi di finanza pubblica, comunicando al Ministero dell'economia e delle finanze gli obiettivi fissati e i risultati conseguiti⁵.

Il successivo comma 4, nell'escludere l'applicabilità nei confronti degli enti appartenenti al sistema territoriale regionale integrato di qualsiasi disposizione statale che preveda obblighi, oneri, accantonamenti, riserve all'erario o concorsi comunque denominati non espressamente richiamati nel titolo VI dello statuto, impone alle province autonome di adeguare, nelle materie di propria competenza, la legislazione provinciale ai principi di coordinamento della finanza pubblica recati da disposizioni legislative dello Stato, con l'adozione di «autonome misure di razionalizzazione e contenimento della spesa, anche orientate alla riduzione del debito pubblico, idonee ad assicurare il rispetto delle dinamiche della spesa aggregata delle amministrazioni pubbliche del territorio nazionale, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea».

Dal quadro statutario appena esposto – a cui vanno aggiunti l'art. 54, comma 1, n. 5 (vigilanza e tutela sulle amministrazioni locali), l'art. 80 (potestà esclusiva in materia di finanza locale) e l'art. 81 (assegnazione ai comuni degli idonei mezzi finanziari) – viene a delinearci un ruolo tutorio (di guida) delle due Province autonome a presidio dell'equilibrio di finanza locale, cui si accompagna l'esclusiva responsabilità delle stesse nei confronti dello Stato per la violazione dei vincoli di finanza pubblica da parte degli enti del sistema territoriale integrato di rispettiva competenza.

Da quanto sin qui detto, emerge la necessità che l'esercizio da parte delle Province autonome della “competenza funzionale” in materia di coordina-

⁴ Corte cost., sent. n. 75/2016.

⁵ Precisamente, la struttura competente è il dipartimento della ragioneria dello Stato.

mento della finanza pubblica⁶, sia assistito da un adeguato sistema di controlli interni ed esterni, in modo da garantire la verifica sull'effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati e sulle misure impartite.

Tra i controlli interni, che saranno oggetto di approfondita trattazione nei paragrafi successivi, appare opportuno fare cenno al controllo di regolarità amministrativa-contabile, al controllo di gestione, al controllo strategico, al controllo sugli organismi partecipati e al controllo sugli equilibri finanziari, nonché a quello svolto dall'organismo di valutazione e a quello sulla regolarità economico-finanziaria della gestione svolto dal collegio dei revisori dei conti. Per quanto riguarda invece i controlli esterni che si svolgono nel quadro dell'ordinamento finanziario statutario, ai quali sarà dedicato il successivo capitolo (cfr. cap. 12), non può non menzionarsi già in questa sede il controllo esercitato dalla Corte dei conti, in veste di organo terzo, a garanzia del rispetto dell'equilibrio unitario della finanza pubblica complessiva, cui compete tra l'altro un'importante funzione di controllo sul funzionamento dei controlli interni.

2. I controlli interni: quadro giuridico e relativo funzionamento

Come anticipato nel paragrafo precedente, il sistema dei controlli vigente nell'ordinamento italiano ha visto per lungo tempo la predominanza dei controlli preventivi di legittimità su singoli atti, quasi che la mera legittimità dell'azione amministrativa fosse garanzia anche dell'economicità dell'azione amministrativa. In tal modo è rimasta pressoché marginale la verifica sulla convenienza e proficuità dell'azione amministrativa (e della spesa da essa determinata).

Un cambiamento di rotta si è registrato nella legislazione ordinaria con il D.lgs. 286/1999, il quale ha operato un compiuto riordino e potenziamento del quadro dei controlli interni, gettando le basi dell'attuale sistema. In particolare, la disposizione delegata ha previsto l'introduzione di quattro tipologie di controllo, ovvero:

- un controllo di regolarità amministrativa-contabile volto a garantire la regolarità, la legittimità e la correttezza dell'azione amministrativa;
- un controllo di gestione (la cui disciplina di riferimento è ancora recata dal D.lgs. 286/1999), diretto a misurare «l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa al fine di ottimizzare, anche

⁶ Corte cost., sent. n. 414/2004.

mediante tempestivi interventi di correzione, il rapporto tra costi e risultati»;

- un controllo strategico, finalizzato a verificare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione di piani, programmi e altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e obiettivi predefiniti, a supporto dell'attività di programmazione strategica e di indirizzo politico-amministrativo.

Era stata anche introdotta la valutazione delle prestazioni del personale con qualifica dirigenziale, la cui disciplina è stata tuttavia abrogata dal D.lgs. 150/2009 che al suo posto ha introdotto un nuovo sistema di misurazione e valutazione della performance.

A causa della grave crisi finanziaria e della necessità di garantire l'adempimento degli obblighi assunti dall'Italia in sede europea, il D.L. 174/2012 ha operato un potenziamento del sistema dei controlli sopra descritto, introducendo due ulteriori tipologie di controllo interno: sugli equilibri finanziari e sugli organismi partecipati. L'assunzione, in seguito alla Legge costituzionale n. 1/2012, del principio del pareggio (*rectius*: equilibrio) di bilancio al rango di principio costituzionale ha infatti comportato una convergenza dei controlli interni (ed esterni) verso i profili della conservazione degli equilibri finanziari degli enti, al fine di scongiurare il verificarsi di eventi perturbanti l'equilibrio dei relativi bilanci.

Nonostante il loro carattere eterogeneo, le funzioni di controllo interno declinate secondo le cinque tipologie appena illustrate debbono essere svolte in modo integrato e devono essere organizzate dalle singole amministrazioni, nell'esercizio della propria autonomia, in osservanza del principio di separazione tra funzione di indirizzo politico e compiti di gestione. Ad eccezione del solo controllo di regolarità amministrativa e contabile, essi devono svolgersi sulla base dei canoni di efficienza ed economicità mutuati dalle discipline aziendalistiche, e non esclusivamente sulla base di parametri di stretta legittimità, e sono, di norma, successivi o concomitanti rispetto allo svolgimento dell'attività oggetto di controllo. Il ruolo rivestito dal sistema integrato dei controlli interni rappresenta, dunque, un ineludibile strumento per conformare l'azione amministrativa ai canoni costituzionali del buon andamento e dell'imparzialità. Non a caso, la Corte dei conti ha affermato che *«la sana gestione deve sempre accompagnarsi all'efficienza dell'azione amministrativa, in modo che il perseguimento del corretto utilizzo delle risorse pubbli-*

che si realizzi attraverso una logica di “risultato” e non di mero adempimento “formale”, a beneficio di tutta la collettività amministrata»⁷.

Prima di concludere, va notato come la (recente) emergenza sanitaria e le ingenti risorse finanziarie messe a disposizione dall’Unione europea nell’ambito del dispositivo per la ripresa e la resilienza sollecitino un adeguamento delle modalità di attuazione dei controlli interni, soprattutto attraverso il rafforzamento delle procedure a presidio del rischio derivante da possibili condotte illecite (frodi, abusi o, semplicemente, cattiva amministrazione), nonché, al fine di gestire più efficacemente gli impegni di spesa e conseguire gli obiettivi nei tempi previsti nel PNRR, la semplificazione delle procedure di rilascio di visti e pareri (rilascio dei pareri in call o video conferenza, utilizzo di strumenti digitali, possibilità di acquisizione di documenti digitali e accesso ad archivi documentali digitalizzati, etc.) e lo svolgimento dei controlli in maniera concomitante alla realizzazione degli interventi programmati. Con particolare riferimento ai controlli sull’impiego dei fondi del PNRR, le amministrazioni provinciali dovranno poi dotarsi di sistemi informativi in grado di assicurare la tracciabilità delle operazioni concernenti l’utilizzo delle relative risorse⁸, adeguare il proprio sistema di contabilità direzionale per rilevare i flussi informativi al fine di monitorare tempestivamente l’attuazione degli obiettivi programmati e la gestione dei relativi fondi, adottare specifiche procedure per prevenire il rischio di eventuali frodi⁹, ed emanare specifiche direttive agli organi di controllo interno in materia di *audit* finanziario-contabile e di monitoraggio.

Così delineata per sommi capi la disciplina dei controlli interni recata dalla legislazione statale, occorre ora svolgere una disamina dei singoli meccanismi operanti nell’ambito dell’ordinamento delle Province autonome di Trento e Bolzano, tenendo conto della necessaria funzionalizzazione dei medesimi all’esercizio della potestà di coordinamento della finanza pubblica provinciale.

⁷ Cfr. Corte dei conti, sezione delle autonomie, del. n. 5/SEZAUT/2021/INPR.

⁸ Tale tracciamento deve essere effettuato utilizzando l’apposita codificazione contabile e deve essere, altresì, strumentale alla conservazione di tutti gli atti e della relativa documentazione giustificativa su supporti informatici adeguati, rendendoli disponibili per le attività di controllo e di audit.

⁹ Cfr. art. 8 del D.M. 11 ottobre 2021.

2.1. Controllo di regolarità amministrativo-contabile

2.1.1. Introduzione

La prima tipologia di controllo interno prevista negli ordinamenti delle Province autonome di Trento e Bolzano è il controllo di regolarità amministrativa e contabile¹⁰. Tale controllo ha ad oggetto le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi ed è svolto nella fase preventiva della formazione dell'atto ad opera di ogni responsabile di servizio e dei servizi finanziari attraverso il rilascio di visti e pareri¹¹.

Invero questo tipo di controllo riguarda due parametri distinti e si sostanzia in due “sottogruppi”. Mentre il controllo contabile – di competenza del servizio finanziario – riguarda l'aspetto meramente contabile e finanziario del provvedimento ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e l'apposizione del visto attestante la copertura finanziaria, quello amministrativo è di competenza della struttura organizzativa competente per l'attuazione dell'intervento e riguarda la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, ovvero la verifica del rispetto delle norme che presidiano lo specifico campo di attività amministrativa, nonché la legittimità sostanziale e la correttezza tecnica delle soluzioni prescelte.

Rispetto al parere di regolarità amministrativa la giurisprudenza contabile ha avuto modo di precisare che il suo contenuto «... *non si limita a verificare l'attendibilità tecnica della soluzione proposta, ma involge l'insieme del procedimento amministrativo, coprendo e inglobando le regole sia tecniche, di un determinato settore, che quelle generali in ordine alla legittimità dell'azione amministrativa, ivi compresa la legittimità della spesa, in considerazione del fatto che ciascun centro di responsabilità, proponente un qualsiasi atto deliberativo recante spesa, gestisce autonomamente il piano esecutivo di gestione assegnato al proprio settore*».

Con riferimento, invece, al “parere di regolarità contabile”, la stessa magistratura contabile ha chiarito che «*il fine perseguito dal legislatore è quello di assegnare al responsabile del servizio di ragioneria un ruolo centrale nella tutela degli equilibri di bilancio dell'ente e, a tal fine, nell'esprimere*

¹⁰ La Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, deliberazione n. 154/2015/PRSP, ha affermato che l'effettuazione di tale tipologia di controllo rappresenta un presupposto imprescindibile per gli altri controlli, in quanto tutti implicano la legittimità e la regolarità dell'azione amministrativa.

¹¹ L'art. 9 del D.M. 11 ottobre 2021 estende i controlli amministrativo contabili previsti dai rispettivi ordinamenti agli interventi realizzati dalle Province autonome nell'ambito del PNRR.

tale parere egli dovrà tener conto, in particolare, delle conseguenze rilevanti in termini di mantenimento nel tempo degli equilibri finanziari ed economico-patrimoniali, attraverso: a) la verifica della sussistenza del parere di regolarità tecnica rilasciato dal soggetto competente; b) il corretto riferimento (si sottolinea effettuato dall'organo proponente) della spesa alla previsione di bilancio annuale, ai programmi e progetti del bilancio pluriennale e, ove adottato, al piano esecutivo di gestione»¹².

Va segnalato, per completezza, il differente approdo cui sono pervenute alcune pronunce della magistratura contabile, secondo cui il controllo del responsabile del servizio finanziario è «volto a verificare non la mera “copertura” della spesa, ma il rispetto delle norme contabili nel loro complesso»¹³ e costituisce “modalità di esercizio di quel controllo di “legalità contabile” che ha a oggetto la compatibilità della spesa con il sistema di garanzie contabili e finanziarie che l’ordinamento nel suo complesso appronta, ricomprendendovi anche la liceità della spesa e la sua corrispondenza agli interessi dell’ente locale, oltre che la congruità del mezzo prescelto in rapporto ai fini dichiarati, con attestazione finale della disponibilità concreta di provvista»¹⁴.

Una siffatta ricostruzione, seppur autorevole, deve tuttavia ritenersi non pienamente condivisibile, in quanto si porrebbe in contrasto con i principi di efficienza, efficacia, economicità e celerità dell’azione amministrativa e con il divieto espresso di aggravamento del procedimento amministrativo sancito dall’art. 1, c. 2, della Legge 241/1990. Diversamente opinando, infatti, si avrebbe su un medesimo atto una sovrapposizione dei – ontologicamente e teleologicamente – differenti controlli tecnico-amministrativo e contabile, con una duplicazione di verifiche istruttorie già condotte dalla struttura competente per l’elaborazione del provvedimento finale ed un conseguente aumento dei costi e dei tempi dei procedimenti amministrativi.

Solo la Provincia autonoma di Trento, come si vedrà meglio nel prosieguo, ha introdotto uno specifico controllo sulla trasparenza e legalità dell’azione amministrativa svolto nella fase successiva all’adozione dell’atto, secondo le modalità definite con deliberazione della Giunta provinciale.

¹² Cfr. Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Calabria, sent. n. 185/2019.

¹³ Cfr. Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Siciliana, sent. n. 948/2016.

¹⁴ Corte dei conti, sez. II app., sentt. n. 306/201 e n. 298/2019.

2.1.2. Il controllo preventivo sulle proposte di deliberazione della Giunta e sui decreti degli assessori della Provincia autonoma di Bolzano

Le modalità di esercizio del controllo in esame e di espressione dei relativi visti e pareri sono disciplinate, nell'ordinamento della Provincia autonoma di Bolzano, dall'art. 13 L.p. n. 17/1993 e dagli artt. 36, 48 e 49 della L.p. di contabilità n. 1/2002. La prima disposizione stabilisce che su ogni proposta di deliberazione da sottoporre all'approvazione della Giunta, nonché su ogni proposta di provvedimento assessorile, deve essere acquisito il visto preventivo di regolarità tecnica da parte del direttore dell'ufficio provinciale competente per l'elaborazione finale dell'atto, del direttore della ripartizione competente in ordine alla legittimità e del direttore del competente ufficio della Ripartizione finanze in ordine alla regolarità contabile.

Più specificamente, nonostante il legislatore provinciale utilizzi l'espressione "visti", si deve ritenere che sia quelli di regolarità tecnica, sia quelli di legittimità e regolarità contabile siano dei pareri, trattandosi di atti di tipo consultivo finalizzati ad attestare in via preventiva la regolarità dal punto di vista tecnico-amministrativo dell'atto che dovrà essere sottoposto all'approvazione dell'organo politico, l'assenza di vizi di legittimità dello stesso, ovvero a dar conto all'organo decidente della compatibilità del provvedimento con le risorse di bilancio.

I visti sono inseriti nel testo del provvedimento e ove la Giunta o l'assessore non intendano conformarsi ad essi devono darne adeguata motivazione; si tratta dunque di visti (*rectius* pareri) obbligatori, ma non vincolanti.

I direttori delle strutture provinciali sono responsabili amministrativamente e contabilmente dei visti e dei pareri espressi. Nel caso in cui i provvedimenti siano adottati in assenza dei prescritti visti o in difformità da essi, il comma 5 dell'art. 13, della L.p. n. 17/1993, prevede che la responsabilità amministrativa e contabile per l'adozione dell'atto sia posta interamente a carico degli organi decidenti.

L'art. 54 della recente L.p. n. 6/2022 ha modificato l'art. 13 della soprarichiamata L.p. n. 17/1993, introducendo un ulteriore visto sulle proposte sia di deliberazione della Giunta che di decreto assessorile, al fine di attestare in via preventiva la corrispondenza del provvedimento "alla strategia approvata, alle risorse previste e alle indicazioni fornite con il piano integrato di attività e organizzazione" rilasciato a cura del competente direttore di dipartimento. Si deve ritenere che tale nuova competenza sia espressione della funzione di raccordo tra gli organi di indirizzo politico e le strutture organiz-

zative dirigenziali che la legge riconosce al direttore di dipartimento¹⁵, dovendo egli verificare, in tale ambito, la rispondenza del provvedimento agli indirizzi impartiti dagli organi di indirizzo politico, la compatibilità con il budget assegnato, nonché la strumentalità del medesimo provvedimento al raggiungimento degli obiettivi fissati dalla Giunta provinciale nei principali atti di programmazione, tra i quali è menzionato espressamente il piano integrato di organizzazione e attività.

Nessun visto o parere è invece richiesto per gli atti a rilevanza interna o costituenti mero atto di indirizzo della Giunta o degli assessori provinciali, che non assumono la veste di provvedimento. In tali casi, nella prassi, un controllo sotto il profilo della correttezza amministrativa viene comunque assicurato da parte della struttura incaricata della redazione dell'atto, la quale sarà tenuta a segnalare all'organo di indirizzo politico l'eventuale contrarietà dell'atto alla legge o all'interesse pubblico.

Seppur non disciplinato dalla normativa provinciale, appare opportuno fare menzione dell'orientamento giurisprudenziale della magistratura contabile¹⁶ – affermato con riferimento all'ordinamento degli enti locali – che attribuisce al segretario dell'ente che partecipa alle sedute della Giunta una funzione essenziale di garanzia della correttezza dell'operato amministrativo, da cui fa discendere l'onere di segnalazione all'organo decidente di eventuali profili di illegittimità dell'atto.

2.1.3. Il controllo preventivo sulle proposte di deliberazione della Giunta della Provincia autonoma di Trento

L'art. 56 (commi 3-7) della L.p. Trento n. 7/1997 prevede che ogni proposta di deliberazione della Giunta provinciale – dalla quale possa derivare un impegno di spesa o un accertamento di entrata – debba essere trasmessa ai competenti servizi provinciali in materia di entrate e bilancio per l'effettuazione delle verifiche contabili.

Il controllo contabile da parte del competente servizio finanziario deve essere concluso entro il termine di 30 giorni (elevabili a 50 giorni per determinate tipologie di provvedimento da individuarsi con deliberazione della Giunta provinciale). All'esito delle verifiche condotte, ove non siano riscontrati vizi, la proposta di deliberazione viene vistata per regolarità contabile e

¹⁵ Cfr. art. 32 L.p. Bolzano n. 6/2022.

¹⁶ In particolare, Corte dei conti, sez. giurisdizionale Regione Calabria, sent. n. 185/2019.

si provvede a registrare l'impegno di spesa e l'accertamento di entrata nelle scritture contabili dell'ente.

In linea con le considerazioni sopra illustrate, l'art. 56, c. 2-*bis*, della citata L.p. n. 7/1997 precisa che la verifica contabile effettuata dai servizi finanziari è limitata all'accertamento della «corretta contabilizzazione della spesa e dell'entrata in ordine alla quantificazione dell'impegno e dell'accertamento e all'imputazione agli esercizi finanziari in cui le obbligazioni risultano esigibili, nonché (del)la relativa copertura finanziaria, nel rispetto del paragrafo n. 16 (Principio della competenza finanziaria) dell'allegato 1 del D.lgs. n. 118/2011».

Nel caso in cui siano riscontrati vizi in ordine alla regolarità contabile, la proposta di delibera non è ammessa a registrazione e la trattazione della stessa non potrà essere iscritta all'ordine del giorno dell'organo esecutivo, fino a quando la struttura provinciale competente non apporti al testo le modifiche necessarie a rimuovere i vizi riscontrati.

Diverso è il caso in cui il termine assegnato dal legislatore provinciale per l'effettuazione dei controlli decorra infruttuosamente o se, dall'esame del provvedimento, i servizi finanziari abbiano riscontrato vizi afferenti a profili diversi da quelli oggetto di verifica contabile. Nel primo caso, fermo restando il carattere ordinatorio del termine e il permanere del potere-dovere di provvedere in ordine alle verifiche contabile anche dopo lo spirare del termine stesso, il legislatore provinciale (art. 56, c. 4, secondo periodo, L.p. n. 7/1979) da facoltà all'organo competente per l'adozione dell'atto sottoposto al controllo contabile di darvi esecuzione.

Nel secondo caso, invece, con la segnalazione (nella forma di osservazioni specifiche) da parte dei servizi finanziari si apre una fase di verifica in contraddittorio con l'organo competente per l'adozione dell'atto, il quale potrà, alternativamente, presentare ai servizi finanziari le proprie controdeduzioni in merito ai vizi "extracontabili" rilevati o, qualora ritenga di non conformarsi agli stessi, dare sotto la propria responsabilità esecuzione all'atto.

2.1.4. Verifica di regolarità contabile sugli altri atti di impegno di spesa e di accertamento di entrata, nonché sugli atti di liquidazione e sui titoli di incasso e pagamento

Mentre il visto (*rectius* parere) sui provvedimenti della Giunta e degli assessori provinciali è espressione dell'attività consultiva, essendo rilasciato prima dell'approvazione dell'atto, il visto di regolarità contabile sugli atti che comportano impegno di spesa o accertamento di entrata con cui è atte-

stata la copertura finanziaria da parte dei servizi finanziari delle Province autonome di Trento e Bolzano è un tipico atto di controllo che interviene dopo l'adozione dell'atto, costituendo così condizione di efficacia del provvedimento – già perfetto – adottato dal direttore della struttura organizzativa competente per l'intervento.

La disciplina delle verifiche di regolarità contabile sui provvedimenti che hanno riflessi contabili è contenuta agli artt. 36 e 48 della Legge provinciale di contabilità di Bolzano n. 1/2002 e agli artt. 43, 55 e 56 della Legge provinciale di contabilità di Trento n. 7/1979, nonché in via generale agli artt. 53 e 56 del D.lgs. 118/2011.

Prima di procedere all'esame della disciplina relativa alle verifiche di regolarità contabile, appare utile fornire alcune coordinate sull'impegno di spesa e sui suoi elementi costitutivi. L'art. 56 del D.lgs. 118/2011 definisce l'impegno come la (prima) fase della spesa con la quale viene riconosciuto il perfezionamento di una obbligazione giuridica passiva ed è determinata la somma da pagare, il soggetto creditore, la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio e la data di scadenza. Il comma 2 precisa poi che gli impegni di spesa sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni sono esigibili (c.d. principio della competenza finanziaria potenziata). L'art. 48 della legge provinciale di contabilità di Bolzano stabilisce che, prima della loro formalizzazione, gli atti di impegno siano vistati per regolarità contabile dal direttore del competente ufficio della Ripartizione finanze e registrati nelle scritture contabili dell'ente. Analoga previsione è contenuta nell'art. 56 della legge provinciale di contabilità di Trento, ove si prevede che sugli atti gestionali dell'ente sia apposto il visto di regolarità contabile, con l'eccezione degli atti esecutivi di provvedimenti di programmazione della spesa per l'acquisizione di beni, servizi e forniture che abbiano ricevuto una preventiva attestazione di copertura finanziaria (art. 55, c. 2, L.p. Trento n. 7/1997).

Per quanto attiene all'ambito del controllo intestato agli uffici finanziari delle due Province autonome, entrambi i legislatori provinciali lo circoscrivono alla verifica della disponibilità nello stazionamento di spesa, alla verifica della corretta imputazione della spesa in bilancio e al riscontro in merito alla correttezza della quantificazione della spesa in relazione all'obbligazione giuridica perfezionata. Anche il consolidato orientamento del giudice contabile ritiene che tale accertamento sia volto *«a verificare sostanzialmente l'osservanza dei principi e delle procedure tipiche, prevista dall'ordinamento contabile e finanziario ossia la giusta imputazione al bilancio, la disponibilità del fondo iscritto su relativo intervento, l'osservanza delle*

norme fiscali e ogni altra valutazione riferita ai soli aspetti contabili-economici del procedimento formativo dell'atto»¹⁷.

Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, l'art. 56, c. 6, del D.lgs. 118/2011 e l'art. 55, c. 3, della L.p. Trento n. 7/1979 hanno previsto in capo al funzionario che adotta il provvedimento di impegno di spesa l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica, ovvero, la disciplina del pareggio di bilancio.

Mentre le obbligazioni giuridiche passive danno luogo a impegni di spesa, quelle attive, da cui derivano entrate per le province, devono essere accertate al momento in cui l'obbligazione è perfezionata. Ai sensi dell'art. 53, c. 2, del D.lgs. 118/2011, l'accertamento costituisce la prima fase della gestione dell'entrata con la quale il funzionario competente, sulla base di idonea documentazione, verifica la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individua il debitore, quantifica la somma da incassare e registra il diritto di credito imputandolo contabilmente all'esercizio finanziario nel quale viene a scadenza. Analogamente a quanto avviene per gli impegni di spesa, la legge di contabilità della Provincia di Bolzano ha previsto che anche i provvedimenti di accertamento di entrata siano visti per regolarità contabile da parte del direttore del competente ufficio della ripartizione finanze, dopo che siano state effettuate le verifiche previste dalle regole contabili vigenti. L'art. 43 della L.p. Trento n. 7/1979, invece, esenta dalla preventiva acquisizione del visto di regolarità i singoli atti di accertamento di entrata, limitandosi a prevedere sugli stessi un controllo successivo, a campione, "per verificare la regolarità dell'assunzione dell'accertamento".

Le verifiche contabili di competenza dei servizi finanziari delle due Province non si esauriscono con i controlli contabili sugli atti di impegno di spesa e di accertamento di entrata adottati dalle strutture provinciali, ma investono anche le ulteriori fasi di gestione delle entrate e delle spese. In particolare, con riferimento alle spese, prima di procedere al relativo pagamento dovrà essere completata la fase di liquidazione. Quest'ultima è una registrazione contabile effettuata quando l'obbligazione diviene effettivamente esigibile, a seguito della acquisizione completa della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore e del riscontro operato sulla regolarità della fornitura, o della prestazione, e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite. Anche l'atto con cui è disposta la liquidazione viene trasmesso, ai sensi dell'art. 49, c. 2, della L.p. Bolzano n. 1/2002, alla ripartizione finanze per la verifica

¹⁷ Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Basilicata, sent. n. 85/2017.

contabile, «avente ad oggetto il rispetto di limiti, condizioni e modalità fissati nell'atto di impegno, nonché per l'emissione del titolo di pagamento». L'art. 57, c. 4, della L.p. Trento n. 7/1979 stabilisce che all'emissione del titolo di pagamento provveda il servizio bilancio e ragioneria, previa richiesta da parte della struttura competente a provvedere alla liquidazione della spesa.

Nell'ordinamento della Provincia autonoma di Bolzano gli uffici della ripartizione finanze competenti per il rilascio dei “visti contabili” sono l'ufficio entrate per gli atti di accertamento di entrata, l'ufficio spese per gli atti di impegno di spesa e l'ufficio vigilanza finanziaria per gli atti relativi ad enti strumentali e società controllate e partecipate. L'attribuzione di tale competenza all'ufficio vigilanza finanziaria – *unicum* nel panorama dei controlli interni degli enti regionali – è stata disposta dal Decreto del presidente della provincia 15 dicembre 2020, n. 47. Lo scopo della modifica normativa è quello di integrare e coordinare il controllo sulla gestione economico-finanziaria degli organismi partecipati con quello effettuato dalla ripartizione finanze sugli atti di accertamento di entrata e di impegno di spesa relativi a tali soggetti, rafforzando la vigilanza sui bilanci e consentendo una costante verifica dei reciproci rapporti finanziari tra la provincia e i suoi organismi. Nell'ordinamento della Provincia autonoma di Trento il controllo di regolarità contabile è invece svolto dai servizi competenti in materia di entrate e bilancio, nello specifico, dal servizio bilancio e ragioneria per gli atti di impegno di spesa, di liquidazione e per l'emissione dei titoli di pagamento e dal servizio entrate finanza e credito per gli accertamenti di entrata e per l'emissione delle reversali di incasso.

Anche per la Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e gli enti locali che insistono sul territorio regionale è previsto un controllo di regolarità amministrativo e contabile sugli atti, le cui modalità di svolgimento possono essere riassunte in termini sostanzialmente coincidenti a quelle sopra esposte.

2.1.5. Il controllo successivo sulla trasparenza e la legalità dell'azione amministrativa della Provincia autonoma di Trento

Come anticipato, solo la Provincia autonoma di Trento si è dotata di uno specifico controllo successivo sulla trasparenza e sulla legalità dell'azione amministrativa. La relativa disciplina è contenuta nell'art. 10 del Decreto del presidente della provincia n. 24-131/L. del 2008¹⁸.

¹⁸ Le disposizioni attuative sono state adottate con deliberazione della Giunta provinciale del 1° luglio 2022, n. 1163.

Questo controllo è svolto su singoli provvedimenti amministrativi scelti secondo una selezione a campione, nella fase successiva alla loro adozione, ed è volto a verificarne la conformità alle leggi, ai regolamenti e agli atti amministrativi generali. La tipologia di provvedimenti da assoggettare a controllo e l'entità del campione sono fissati con deliberazione della Giunta provinciale, mentre al dipartimento provinciale competente in materia di organizzazione può essere demandata la precisazione di singoli aspetti a carattere operativo concernenti lo svolgimento del controllo in parola.

Le risultanze del controllo svolto su ciascun provvedimento – che assumono la forma di una relazione con una scheda di sintesi sul rispetto dei parametri presi in esame – sono trasmesse, a cura dell'unità di controllo sulla trasparenza e sulla legalità amministrativa, alla struttura provinciale che lo ha adottato¹⁹, unitamente ad eventuali indicazioni e osservazioni in merito alle irregolarità riscontrate. In tal modo, i dirigenti che hanno adottato gli atti sottoposti a controllo ricevono un riscontro diretto sull'attività di controllo effettuato, ricavando dalle stesse utili indicazioni operative e, nei casi di gravi irregolarità, potranno valutare la modifica, l'integrazione o la rimozione del provvedimento in via di autotutela.

Entro il mese di febbraio di ogni anno poi il coordinatore dell'unità di controllo predispose la relazione annuale sugli esiti dei controlli effettuati nell'anno precedente. A «soli fini di monitoraggio e di valutazione dell'efficacia dell'attività di controllo sull'andamento generale dell'attività amministrativa»²⁰ nella relazione viene fornita anche una specifica informativa sui casi in cui, a fronte di un esito negativo del controllo su singoli provvedimenti, il dirigente della struttura che ha adottato l'atto ha comunicato all'unità di controllo i provvedimenti assunti nell'esercizio del potere di autotutela o le diverse misure eventualmente adottate. La relazione annuale è trasmessa, a cura dell'unità di missione strategica affari generali della presidenza, alla segreteria della Giunta e trasparenza, al presidente della Provincia, al direttore generale e al nucleo di valutazione, in quanto le risultanze del controllo in esame sono ritenute utili ai fini della valutazione del personale con incarico dirigenziale.

¹⁹ La relazione viene trasmessa, per conoscenza, anche al servizio bilancio e ragioneria e al servizio entrate, finanza e credito.

²⁰ Cfr. art. 8, c. 12, all. A, della deliberazione della Giunta provinciale del 1° luglio 2022, n. 1163.

2.2. Il controllo sugli equilibri di bilancio

2.2.1. Introduzione

Il controllo sugli equilibri finanziari costituisce, nel sistema dei controlli interni degli ordinamenti provinciali, la tipologia di controllo che presenta il maggior grado di funzionalità all'esercizio della potestà di coordinamento della finanza pubblica da parte delle due Province autonome. Come anticipato nei paragrafi precedenti, l'art. 79 dello statuto stabilisce che il concorso degli enti appartenenti al sistema territoriale regionale integrato alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica avvenga “nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci”.

L'equilibrio dei bilanci degli enti dei rispettivi sistemi provinciali – singolarmente e nel loro complesso – si pone, quindi, quale presupposto imprescindibile per l'assolvimento degli obblighi finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Infatti, in presenza di un bilancio in squilibrio, la stessa attuazione delle specifiche misure di razionalizzazione e contenimento della spesa pubblica adottate da ciascuna delle due Province autonome verrebbe privata di ogni effetto utile.

La logica del controllo sugli equilibri finanziari viene ricondotta all'individuazione dei flussi informativi necessari a ciascuna provincia autonoma, affinché, in caso di scostamenti rispetto alle previsioni di bilancio, siano attivati tempestivamente i processi correttivi, in grado di ripristinare l'equilibrio dei saldi economici e finanziari della gestione.

Trattasi di un controllo “dinamico” perché collegato anche al rispetto dei vincoli di finanza pubblica e perché implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario di ciascun ente provinciale in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni. Sussiste anche un ulteriore profilo dinamico nella considerazione del principio di continuità degli esercizi finanziari.

Il controllo sugli equilibri finanziari verifica il mantenimento degli equilibri nelle gestioni di competenza, cassa e residui ed è svolto dai servizi finanziari delle due Province autonome grazie anche al coinvolgimento del collegio dei revisori dei conti e dei responsabili degli altri servizi. Esso è effettuato nel rispetto delle norme sull'ordinamento contabile delle due Province autonome, delle norme che regolano il concorso degli enti appartenenti al sistema territoriale integrato alla realizzazione agli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'art. 81 della Costituzione.

Non può che rilevarsi, infine, come tale controllo si intersechi con le competenze provinciali in materia di finanza locale e vigilanza e tutela sulle am-

ministrazioni locali previste rispettivamente dall'art. 54, n. 5 e dall'art. 80 dello statuto, a mente delle quali le due Province autonome sono tenute a vigilare sull'andamento economico-finanziario delle gestioni degli enti locali insistenti nel proprio territorio.

Prima di illustrare le concrete modalità di effettuazione di tale controllo e gli strumenti di intervento previsti per il loro ripristino, appare opportuna una breve illustrazione degli "equilibri" di bilancio che devono essere assicurati dagli enti provinciali. Un breve cenno verrà poi rivolto alle regole di finanza pubblica vigenti e alla disciplina della copertura finanziaria delle leggi provinciali onerose.

2.2.2. Gli equilibri di bilancio

In tale ambito la disciplina applicabile alle Province autonome di Trento e Bolzano è quella recata dall'art. 40 del D.lgs. 118/2011 e dal principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio²¹.

L'art. 40 indica i criteri per raggiungere l'equilibrio finanziario, stabilendo che il bilancio di previsione – per ciascuno degli esercizi in cui è articolato – deve essere deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo, per ciascuno degli esercizi. Oltre al sopra richiamato pareggio finanziario di competenza, le due Province autonome devono assicurare, in tutte le fasi del ciclo di bilancio, il rispetto dei seguenti ulteriori equilibri:

- *equilibrio finanziario di parte corrente*, il quale si realizza allorché le previsioni di competenza destinate alla copertura delle spese correnti e al pagamento delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti non superino l'ammontare delle previsioni di competenza dei primi tre titoli dell'entrata;
- *equivalenza tra entrate e spese dei servizi per conto terzi*. Tali partite rappresentano al tempo stesso un debito e un credito per l'ente e, pertanto, in qualsiasi momento della gestione, deve esservi l'equivalenza tra accertamenti e impegni e tra previsioni di entrata e di spesa sia a livello complessivo, sia a livello di singolo capitolo;
- *equilibrio finanziario dei prestiti a breve termine*. Si tratta di prestiti che devono essere restituiti entro un anno (ad es. anticipazioni di tesoro).

²¹ Allegato 4/1, punto 9.10, D.lgs. 118/2011.

reria). In tal caso, deve esservi equivalenza sia tra le previsioni di entrata sia tra le previsioni di spesa (al netto degli interessi passivi);

- *equilibrio finanziario di parte capitale*, secondo cui le spese di investimento devono trovare nel bilancio le relative fonti di copertura. Vigè altresì il divieto di destinare entrate in conto capitale alla copertura di spese correnti²²; viceversa, è ammesso l'impiego del saldo positivo di parte corrente per la copertura di spesa di investimento.

Infine, affinché tutti gli anzidetti equilibri siano effettivamente riferibili alla gestione, è fatto divieto di spostamento di somme tra residui e competenza.

Le disposizioni in materia di armonizzazione contabile richiedono quindi, oltre al raggiungimento di un "mero" pareggio finanziario complessivo (la somma di tutte le spese deve essere uguale alla somma di tutte le entrate), anche la corretta applicazione di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali, che sono da verificare non solo in sede di previsione e di rendicontazione, ma anche nel corso dell'esercizio in concomitanza allo svolgersi delle operazioni gestionali.

La sezione delle autonomie della Corte dei conti, nella relazione sulla gestione finanziaria di regioni e province autonome, ha ribadito che *«I fattori che concorrono alla realizzazione degli equilibri partono dalla corretta programmazione annuale e pluriennale, e richiedono quindi il controllo costante degli andamenti e del grado di attuazione dei programmi di investimento, nonché degli impieghi di parte corrente, collegati ai servizi resi alla comunità di riferimento. Il bilanciamento tra risorse acquisite e impiegate non è solo funzionale all'effettivo equilibrio di bilancio, ma dimostra anche la capacità di restituire al territorio, in termini di investimenti e servizi, le risorse prelevate»*²³.

2.2.3. Gli strumenti di intervento per il ripristino degli equilibri di bilancio

Il controllo sugli equilibri finanziari, come anticipato sopra, è svolto dai servizi finanziari delle due Province autonome sotto la vigilanza del collegio dei revisori dei conti ed in coerenza con le norme che disciplinano la partecipazione degli enti provinciali al raggiungimento degli obiettivi di finanza

²² L'art. 3, co. 3, del D.M. 11 ottobre 2021 prevede, con riferimento alle risorse trasferite per la realizzazione di progetti del PNRR, che le province autonome accendano appositi capitoli all'interno del bilancio finanziario gestionale al fine di garantire l'individuazione delle entrate e delle uscite relative ad ogni finanziamento specifico.

²³ Corte dei conti, sezione delle autonomie, del. n. 14/SEZAUT/2020/FRG.

pubblica contenute nel titolo VI dello statuto, nonché in attuazione dell'art. 81 della Costituzione. Esso si configura come un controllo di regolarità "interno al sistema" e vede, oltre alla direzione del rispettivo responsabile finanziario e alla vigilanza del collegio dei revisori dei conti, il coinvolgimento di altri soggetti che sono gli organi di governo, il direttore generale, il segretario generale e i responsabili degli altri servizi.

In particolare, come visto al par. 2.1.4, nell'ambito dei controlli contabili sugli atti di impegno di spesa, i servizi finanziari delle due Province autonome verificano, tra l'altro, l'effettività delle disponibilità finanziarie compatibilmente con il mantenimento degli equilibri di bilancio. In tal caso, il controllo preventivo sul singolo atto gestionale è finalizzato ad impedire l'assunzione di spese prive di copertura finanziaria e la formazione di debiti fuori bilancio²⁴, potenzialmente suscettibili di pregiudicare gli equilibri economico e finanziari della gestione.

In generale, i servizi finanziari provinciali effettuano controlli costanti diretti ad osservare le gestioni di competenza, cassa e residui, le somme vincolate, il programma dei pagamenti, i vincoli di finanza pubblica e l'andamento degli organismi partecipati. Nel caso in cui riscontrino situazioni di squilibrio che possono pregiudicare gli equilibri di bilancio, i servizi finanziari devono tempestivamente segnalare quanto rilevato all'organo esecutivo dell'ente, al direttore generale, al segretario generale e al collegio dei revisori dei conti. La segnalazione serve a prevenire eventuali pregiudizi agli equilibri di bilancio e impone la conseguente adozione, da parte degli organi di governo dell'ente, di decisioni amministrative e gestionali, atte a correggere gli scostamenti evidenziati.

L'art. 50 del D.lgs. 118/2011 stabilisce infatti che le due Province autonome, entro il 31 luglio di ciascun anno, approvino – con legge – l'assestamento delle previsioni di bilancio, dando atto del permanere degli equilibri generali di bilancio e, in caso di accertamento negativo, assumendo i necessari provvedimenti di riequilibrio.

Il principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio (all. n. 4/1, D.lgs. 118/2011, punto 9.5) abilita la Giunta provinciale a limitare, al fine di garantire gli equilibri di bilancio – nelle more dell'adozione delle necessarie variazioni di bilancio – la natura autorizzatoria degli stanziamenti di tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione, nel caso in cui si verificassero eventi impreveduti successivamente all'approvazione

²⁴ I debiti fuori bilancio sono spese assunte in maniera irregolare, cioè senza la preventiva adozione dell'impegno di spesa: si tratta, in sostanza di una obbligazione valida dal punto di vista civilistico, ma viziata dalla mancanza di una preventiva assunzione di impegno di spesa.

del bilancio. Ad esempio, in caso di riduzione dei dividendi o di taglio dei trasferimenti a favore dell'ente, che fanno prevedere un disavanzo della gestione finanziaria – in attesa delle variazioni di bilancio e delle misure necessarie a ripristinare il pareggio – la Giunta provinciale può limitare la natura autorizzatoria degli stanziamenti non ancora impegnati degli esercizi per i quali si prevede lo squilibrio, al fine di evitare l'assunzione di obbligazioni giuridicamente perfezionate che potrebbero irrigidire la gestione ed impedire l'adozione di interventi strutturali di riequilibrio da parte del Consiglio.

Infine, appare opportuno ricordare che per la copertura dei debiti fuori bilancio e per la salvaguardia degli equilibri di bilancio è necessario che gli enti provinciali provvedano, in prima istanza, con mezzi ordinari, ovvero mediante riduzioni di spesa. Qualora ciò non sia possibile o risulti insufficiente, tali enti possono utilizzare la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, accertato nelle forme di legge (art. 42, c. 6, D.lgs. 118/2011).

2.2.4. I vincoli di finanza pubblica: dal patto di stabilità interno al pareggio di bilancio

L'art. 79, comma 4-*quater*, dello statuto ha posto in capo alle due Province autonome l'obbligo di conseguire il pareggio di bilancio come definito dall'art. 9 della Legge (rinforzata) n. 243/2012, disponendo altresì la cessazione, con decorrenza dall'anno 2018, delle (incompatibili) disposizioni in materia di patto di stabilità interno.

Il superamento del patto di stabilità interno e l'adozione del pareggio di bilancio, quale regola per il concorso degli enti provinciali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, ha semplificato il regime di finanza pubblica e dei connessi meccanismi di controllo degli equilibri.

Si è passati, infatti, dal regime del patto di stabilità, definito come saldo finanziario tra entrate finali e spese finali calcolato in termini di competenza mista²⁵, al pareggio di bilancio definito come saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali (titoli da 1 a 5 dello schema di bilancio armonizzato) e le spese finali (titoli da 1 a 3 del medesimo schema di bilancio), sia nella fase di previsione che di rendiconto.

²⁵ Per il calcolo del saldo programmatico di competenza mista, occorre procedere alla somma algebrica tra accertamenti e impegni, per la parte corrente, e tra incassi e pagamenti, per la parte capitale, al netto delle entrate derivanti dalla riscossione di crediti e dall'alienazione beni, nonché delle spese derivanti dalla concessione di crediti e partecipazioni azionarie.

In attuazione delle sentenze della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, che avevano censurato la mancata inclusione tra le entrate finali delle poste contabili relative all'avanzo di amministrazione e al fondo pluriennale vincolato (FPV), la legge di bilancio dello Stato per il 2019 ha dato una decisa accelerazione al processo di semplificazione delle regole sugli equilibri degli enti provinciali, facendo coincidere l'equilibrio di finanza pubblica con l'equilibrio finanziario di bilancio²⁶.

La ricordata legge di bilancio per il 2019 ha previsto infatti che, a partire dal 2019, cessino di avere applicazione – per le Province autonome di Trento e Bolzano (e gli enti locali) – le disposizioni relative al pareggio di bilancio di cui alla Legge n. 232/2016, trovando per essi applicazione le sole disposizioni previste dal D.lgs. 118/2011 in materia di equilibri di bilancio e di utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato. Ne discende che tali enti si considerano in equilibrio semplicemente in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio finanziario non negativo secondo il prospetto di verifica degli equilibri di cui all'allegato 10 del D.lgs. 118/2011.

L'equilibrio di finanza pubblica viene, dunque, a coincidere con l'equilibrio di bilancio.

2.2.5. La copertura finanziaria delle leggi provinciali di spesa

L'art. 81, terzo comma, della Costituzione statuisce che ogni iniziativa legislativa, per non compromettere il mantenimento degli equilibri finanziari, deve indicare le risorse necessarie per provvedere ai nuovi o maggiori oneri ovvero alle minori entrate che essa comporta. Al disposto costituzionale è stata data attuazione a livello statale con la Legge n. 196/2009, il cui art. 19 estende anche all'iniziativa legislativa di regioni e province autonome le metodologie di copertura previste dall'art. 17 della medesima legge²⁷.

Secondo la giurisprudenza costituzionale²⁸, *«la copertura economica delle spese e l'equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano dunque una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia con le disposizioni impugnate coinvolga direttamente il precetto*

²⁶ Commi 819 e ss., L. n. 145/2018.

²⁷ Corte cost., sent. n. 26/2013.

²⁸ Corte cost., sent. n. 274/2017.

costituzionale»: infatti «*la forza espansiva dell'art. 81, terzo comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile*».

Copertura ed equilibrio finanziario, pur assumendo un carattere simmetrico, operano in realtà su piani diversi. Infatti, mentre la copertura finanziaria riguarda ogni singola legge onerosa e va valutata *ex ante*, il principio dell'equilibrio finanziario riguarda tutti i flussi finanziari di entrata e di spesa ed è verificabile *ex post* ad opera del collegio dei revisori dei conti e della Corte dei conti in occasione del giudizio di parificazione dei rendiconti generali.

Infine, occorre rilevare che, per assicurare il mantenimento dell'equilibrio di bilancio del complesso degli enti provinciali ed evitare che disposizioni legislative provinciali possano addossare ad enti rientranti nel sistema territoriale regionale integrato di competenza di ciascuna provincia nuovi oneri, anche sotto forma di minori entrate (si pensi alla riduzione di aliquota di un tributo comunale), l'art. 19 della Legge n. 196/2009 ha esteso anche a tali casi l'operatività del principio costituzionale di cui all'art. 81, terzo comma, della Costituzione. Infatti, il comma 2 della disposizione in questione prevede che «*Ai sensi dell'articolo 81, terzo comma, della Costituzione, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano sono tenute a indicare la copertura finanziaria alle leggi che prevedano nuovi o maggiori oneri a carico della loro finanza e della finanza di altre amministrazioni pubbliche anche attraverso il conferimento di nuove funzioni o la disciplina delle funzioni ad esse attribuite. A tal fine utilizzano le metodologie di copertura previste dall'articolo 17*».

2.3. Il controllo strategico

2.3.1. Introduzione e metodologie del controllo strategico

L'introduzione del principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e controllo²⁹, da un lato, e di attuazione e gestione, dall'altro, richiede una verifica costante dello stato di attuazione dei programmi adottati dagli organi di governo delle due amministrazioni provinciali. A queste ultime, in particolare, spetta la definizione degli obiettivi e dei programmi da attuare e la verifica della rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa e della gestione agli indirizzi impartiti.

²⁹ Art. 4, D.lgs. n. 165/2001.

Per verificare lo stato di attuazione delle scelte effettuate nei documenti di programmazione, ciascuna amministrazione provinciale si è dotata di forme di controllo strategico. In particolare, le metodologie adottate sono sostanzialmente volte alla:

- rilevazione dei risultati conseguiti rispetto agli obiettivi predefiniti;
- misurazione degli aspetti economico-finanziari connessi ai risultati ottenuti;
- determinazione dei tempi di realizzazione rispetto alle previsioni;
- rilevazione delle procedure operative attuate in rapporto ai progetti elaborati;
- rilevazione della qualità dei servizi erogati;
- misurazione del grado di soddisfazione della domanda espressa;
- rilevazione degli aspetti socio-economici.

Seppur concepito a supporto delle funzioni di indirizzo politico-amministrativo, il controllo strategico verifica nella pratica l'attitudine dell'amministrazione a programmare, fornendo un giudizio complessivo, sintetico ed aggregato sulla performance dell'intera organizzazione.

Il controllo strategico valuta infatti i risultati ottenuti rispetto agli obiettivi predeterminati, dando conto del grado di raggiungimento degli stessi, oltre che dell'adeguatezza delle risorse impiegate rispetto ad essi. In caso di esito negativo di tale verifica, poi, l'amministrazione dovrà rimettere in discussione le scelte operate e rivedere la propria programmazione. Per le ragioni suddette questa tipologia di controllo viene di regola effettuata in maniera integrata con il controllo di gestione.

2.3.2. La concreta operatività del controllo strategico negli ordinamenti provinciali

Le Province autonome di Trento e di Bolzano concorrono al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea. In tale contesto, le Giunte provinciali sono tenute a presentare al Consiglio, entro il 30 giugno di ciascun anno, il documento di economia e finanza provinciale (DEFP), ove sono descritti gli scenari economico-finanziari, le politiche da adottare, gli obiettivi della manovra di bilancio, ed è esposto il quadro finanziario unitario di tutte le risorse disponibili per il perseguimento degli obiettivi della programmazione unitaria provinciale, esplicitandone gli strumenti attuativi per il periodo compreso nel bilancio di previsione. Il punto 5.2. del principio contabile concernente la programmazione di bilancio di cui all'al-

legato n. 4/1 al D.lgs. 118/2011, nell'elencare le finalità del DEFP, afferma che detto documento costituisce il presupposto dell'attività di controllo strategico, con particolare riferimento allo stato di attuazione dei programmi e ai risultati della gestione³⁰.

In base agli obiettivi strategici definiti nel DEFP, le province approvano poi il piano integrato di organizzazione e attività e il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio (art. 18-*bis*, c. 2 e art. 41, D.lgs. 118/2011).

Ciò premesso, occorre ora illustrare le differenze nella disciplina del controllo in esame riscontrabili tra i due ordinamenti provinciali.

Nell'ordinamento della Provincia di Bolzano, il controllo strategico viene declinato dal legislatore in funzione di un incremento della qualità dei servizi erogati dall'ente. Ai sensi dell'art. 1-*quater* L.p. n. 17/1993, rubricato "Misure per incrementare la qualità nell'amministrazione provinciale", il direttore generale effettua periodicamente l'analisi e il monitoraggio dei costi per l'amministrazione di tutti i procedimenti, dei loro tempi di svolgimento, dei costi di carattere economico e degli oneri burocratici a carico dei cittadini e delle imprese, avvalendosi anche della collaborazione dei partner sociali. Gli esiti di tali analisi sono illustrati in un'apposita relazione da sottoporre, nel quarto anno della legislatura, all'approvazione della Giunta provinciale. Essa deve contenere proposte di razionalizzazione e di interventi correttivi necessari ad incrementare l'efficienza e l'efficacia dell'azione amministrativa provinciale. La relazione viene trasmessa anche alla competente commissione legislativa consiliare.

Per quanto concerne invece la Provincia di Trento, l'art. 20, c. 3, L.p. n. 7/1997, stabilisce che la Giunta provinciale promuova, a sostegno della programmazione per lo sviluppo, con frequenza periodica, la raccolta di dati per la valutazione delle politiche, utilizzando le risultanze dei controlli di gestione. In esecuzione della richiamata disposizione è stato emanato il Decreto del presidente della provincia n. 24-131/L. del 2008, il cui art. 15 prevede che l'attività di valutazione e controllo strategico sia finalizzata alla verifica dell'effettiva attuazione – in termini di congruenza tra risultati conseguiti e obiettivi predefiniti – delle scelte definite negli strumenti di programmazione provinciale e negli altri atti di indirizzo provinciali.

La disposizione regolamentare demanda ad una delibera della Giunta provinciale la definizione dei tempi e delle modalità per lo svolgimento dell'attività di valutazione e controllo strategico, con la precisazione che tale con-

³⁰ Il DEFP deve riportare, a partire dall'esercizio 2022, una sezione dedicata ai progetti che le province autonome intendono presentare al finanziamento nell'ambito delle risorse del PNRR. In tale sezione, i progetti devono essere distinti per missione e categoria e – completi di cronoprogramma – sono corredati da indicatori qualitativi e quantitativi.

trollo sia svolto in forma integrata con il controllo di gestione (il regolamento utilizza l'espressione "avvalendosi").

Meritevole di menzione appare infine l'ulteriore tipologia di controllo prevista dall'art. 14 del sopra richiamato regolamento della Provincia di Trento consistente nell'esame preventivo di conformità di diversi atti dell'amministrazione provinciale (disegni di legge, progetti, piani, programmi e norme regolamentari) agli obiettivi ed alle disposizioni in materia di programmazione e di coerenza con le linee della politica finanziaria provinciale. In tal modo viene verificata la coerenza (esterna) dei principali atti di indirizzo politico-legislativo alle linee generali della programmazione e alle risorse disponibili.

2.3.3. Il nuovo piano integrato di attività e di organizzazione (PIAO)

L'art. 6 del D.L. 80/2021 ha introdotto il nuovo piano integrato di attività e di organizzazione (PIAO). Tale piano ha una durata triennale (con aggiornamento annuale) ed è chiamato a definire diversi profili: obiettivi della performance; gestione del capitale umano; sviluppo organizzativo; obiettivi formativi e valorizzazione delle risorse interne; reclutamento; trasparenza ed anticorruzione; pianificazione delle attività; individuazione delle procedure da semplificare e ridisegnare; accesso fisico e digitale; parità di genere; monitoraggio degli esiti procedurali e dell'impatto sugli utenti.

Le finalità dell'adozione del piano (art. 6, c. 1, D.L. 80/2021) sono la qualità e la trasparenza dell'attività amministrativa; il miglioramento della qualità dei servizi prestati; la costante e progressiva semplificazione; la re-ingegnerizzazione dei processi, anche in materia di diritto di accesso. Il piano costituisce, dunque, uno strumento programmatorio che assorbe – in un unico documento – una pluralità di piani previsti dalla normativa vigente (piano della performance, piano triennale dei fabbisogni del personale, piani di prevenzione della corruzione e piano operativo del lavoro agile).

2.3.4. L'impatto del lavoro agile sulla qualità dei servizi erogati

L'emergenza sanitaria da Covid-19, oltre alla necessità di adozione di nuovi piani strategici, in relazione alle mutate misure organizzative ed alle nuove priorità nella gestione degli enti provinciali, ha avuto tra i principali "effetti collaterali" il massiccio ricorso da parte delle pubbliche amministra-

zioni³¹, comprese le Province autonome di Trento e Bolzano, all'esecuzione della prestazione lavorativa da parte dei propri dipendenti in modalità agile (c.d. "smart working").

La consapevolezza che tale nuovo approccio all'organizzazione del lavoro – fondato su aspetti di flessibilità e autonomia del lavoratore – rimarrà una modalità alternativa allo svolgimento della prestazione lavorativa "in presenza", impone alle due Province autonome di stimare gli effetti della prosecuzione delle modalità di lavoro agile rispetto a quelle tradizionali e di valutare quale potrebbe essere l'impatto di tale modalità lavorativa sulla continuità e qualità dei servizi resi, indagando le eventuali difficoltà organizzative e l'adeguatezza delle misure di valutazione delle performance. A tal fine, come anche suggerito dall'organo di valutazione della Provincia autonoma di Bolzano³², particolare attenzione dovrà essere riservata «...*alla modifica del sistema di misurazione e valutazione della performance che, da un lato, dovrà essere adeguato ad un'attività lavorativa gestita per obiettivi e, dall'altro, dovrà dar conto all'interno degli specifici documenti – piano della performance e relazione sulla performance – degli obiettivi di diffusione dello smart working, consentendo, tramite l'utilizzo di indicatori appropriati, di misurare la maggiore produttività e qualità dei servizi, i minori costi, il miglior rapporto di conciliazione vita-lavoro e, infine, il miglioramento del benessere organizzativo*».

2.4. Il controllo di gestione

2.4.1. Introduzione

Attraverso il controllo di gestione, introdotto nell'ordinamento statale in forma compiuta ad opera del D.lgs. 286/1999, le due Province autonome verificano l'efficacia, l'efficienza e l'economicità della propria azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati.

Questo controllo è volto a rilevare lo scostamento tra obiettivi e risultati, informando, durante tutto il percorso gestionale, i responsabili preposti a de-

³¹ Cfr. dapprima l'art. 18 del D.L. n. 9/2020 (poi abrogato); indi l'art. 87-*bis* inserito nel D.L. 18/2020, e l'art. 263 del D.L. n. 34/2020, il quale ha previsto un piano organizzativo del lavoro agile, quale sezione del piano della performance; infine l'art. 11-*bis* trasposto nel D.L. 52/2021.

³² Cfr. relazione sull'attività svolta nel 2020, pubblicata nel mese di marzo 2021, 36.

cidere, affinché possano adottare i conseguenti provvedimenti correttivi. Esso utilizza principi e metodologie elaborate dalle scienze aziendalistiche ed «...è animato dalla cultura dei risultati che, oltre al raggiungimento delle finalità prefissate, procede ad una valutazione della coerenza del loro rapporto con le risorse disponibili. La valutazione di adeguatezza/congruenza tra obiettivi e risultati è praticabile, perché la verifica attuata alla luce dei parametri di efficacia, efficienza ed economicità costituisce anche espressione del principio costituzionale di buon andamento, con la possibilità di misurare, grazie all'utilizzo degli indicatori, lo stato di attuazione degli obiettivi programmati»³³.

Di seguito, si illustrerà la concreta operatività del controllo in esame negli ordinamenti provinciali. Un breve cenno verrà poi rivolto alla contabilità analitica per centro di costo e al sistema degli indicatori di bilancio.

2.4.2. La concreta operatività del controllo di gestione negli ordinamenti provinciali

Il controllo in esame ha ad oggetto l'intera attività amministrativa e gestionale delle due Province autonome. La finalità viene individuata nella verifica dello stato di attuazione degli obiettivi programmati, della funzionalità dell'organizzazione degli enti provinciali, nonché dell'efficacia, dell'efficienza e del livello di economicità dell'attività svolta (art. 20, c. 2, lett. a., L.p. Trento n. 7/1997). Il controllo di gestione presenta un carattere ciclico; ad una puntuale definizione degli obiettivi operativi affidati con il piano della performance a ciascun responsabile di servizio³⁴, segue la verifica del rapporto “tra obiettivi e azioni realizzate” e “tra risorse impiegate e risultati”.

In particolare, detto controllo si articola nelle seguenti fasi:

- fissazione degli obiettivi operativi della *performance*;
- rilevazione dei dati relativi ai costi e ai proventi, nonché dei risultati conseguiti;

³³ Corte dei conti, sezione delle autonomie, del. n. 23/SEZAUT/2019/FRG, 24.

³⁴ L'art. 10 del D.lgs. 150/2009 tratta di un “piano della performance” (e, a consuntivo, di una “relazione sulla performance”) quale documento programmatico triennale (definito dall'organo di indirizzo politico-amministrativo in collaborazione con i vertici dell'amministrazione e secondo gli indirizzi del dipartimento della funzione pubblica), tale da individuare gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi e definire, con riferimento agli obiettivi ed alle risorse, gli indicatori per la misurazione e la valutazione della performance dell'amministrazione, nonché gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale ed i relativi indicatori. Il piano della performance è stato ‘assorbito’ dal piano integrato di attività e organizzazione previsto dall'art. 6, D.L. 80/2021, cui si è fatto riferimento al paragrafo 2.3.3.

- valutazione dei dati acquisiti in rapporto al piano degli obiettivi al fine di verificare il loro stato di attuazione e di misurare l'efficacia, l'efficienza ed il grado di economicità dell'azione intrapresa.

Gli esiti dell'analisi sulla gestione confluiscono in appositi *report* redatti dagli organi di controllo interno e trasmessi agli organi di indirizzo politico degli enti provinciali e ai responsabili dei servizi. Nel caso in cui tali *report* rilevino delle criticità, ciascuna provincia dovrà adottare le opportune misure di adeguamento e integrazione dell'azione amministrativa, con eventuale riprogrammazione degli obiettivi assegnati. Le risultanze del controllo in esame costituiscono poi la base informativa del controllo strategico. Anch'esso, come visto nel paragrafo precedente è stato mutuato, al pari del controllo di gestione, dalle discipline aziendalistiche. Infatti, consentendo la suddivisione delle risorse tra i diversi centri di responsabilità, l'integrazione delle due tipologie di controllo consente un collegamento tra valutazione delle prestazioni dirigenziali e raggiungimento degli obiettivi operativi e strategici.

Solo la Provincia autonoma di Trento, tuttavia, si è dotata di una compiuta disciplina del controllo di gestione. Essa è contenuta nel capo I del Decreto del presidente della provincia n. 24-131/L. del 2008, ove viene ribadito (art. 3) che tale tipologia di controllo interno costituisce strumento necessario alla dirigenza per il perseguimento dell'efficacia, efficienza ed economicità dell'azione amministrativa. L'art. 6 della disposizione regolamentare intesta tale controllo in capo a ciascun dipartimento provinciale, al quale viene affidata la responsabilità per la gestione dei dati rilevati. Al dipartimento provinciale competente in materia di programmazione spetta invece l'adozione di linee guida sulle modalità di effettuazione del controllo e la definizione degli aspetti metodologici comuni.

All'attuazione del controllo di gestione provvede la Giunta provinciale (art. 8), con la definizione di tempi, modalità, fasi di attivazione e messa a regime del controllo di gestione nell'amministrazione, individuando, a tal fine, anche le risorse umane e strumentali necessarie. Il controllo è effettuato con periodicità almeno annuale, la metodologia utilizzata è quella del modello teorico della "*balanced scorecard*", gli indicatori sono impostati su due livelli distinti: il primo livello è per indicatori di dettaglio destinati al supporto informativo e gestionale del dirigente di servizio, il secondo è rivolto ai dirigenti di dipartimento, con indicatori aventi lo scopo di fornire una lettura globale e di sintesi delle attività dei servizi; invece, per quanto concerne il profilo contabile, le spese sostenute dall'amministrazione sono classificate per natura mediante un apposito piano dei conti.

La Provincia autonoma di Bolzano affida al coordinamento per il *controlling*, incardinato presso la direzione generale, diversi compiti strumentali al controllo gestionale (e strategico). In particolare, viene prevista una funzione di supporto al personale con incarico dirigenziale nei processi decisionali, attraverso il sistema di misurazione e valutazione della *performance*, dei carichi di lavoro e della rilevazione dei tempi³⁵ dei procedimenti amministrativi e del fabbisogno di personale. Il servizio *controlling* svolge inoltre compiti di monitoraggio, di analisi dei dati e di rilevazioni statistiche, mediante l'impiego delle tecnologie dell'informazione e con l'elaborazione di specifici *dashboard* e report.

2.4.3. La contabilità analitica

Presupposto del controllo di gestione è che la rilevazione dei fatti gestionali avvenga attraverso la metodologia della contabilità analitica. Quest'ultima può essere definita come il sistema di predeterminazione, rilevazione, imputazione, assegnazione, controllo e analisi dei costi e dei ricavi della gestione. Nella sostanza, si tratta di una contabilità economica focalizzata su fenomeni specifici particolarmente significativi, diretta a fornire informazioni utili per coordinare in modo più razionale i fattori produttivi a disposizione³⁶. Solo l'individuazione dei diversi centri di costo può infatti permettere il monitoraggio dei costi e la valutazione dei risultati economici. In estrema sintesi, si risponde alla domanda: quanto costa un determinato servizio erogato? Si pensi, ad esempio, al costo effettivo del rilascio di una autorizzazione paesaggistica, il quale dovrà comprendere, oltre ai costi delle competenti commissioni provinciali, una quota di spese generali.

Per completezza occorre segnalare che l'adozione da parte degli enti provinciali di un sistema di contabilità finanziaria ha comportato notevoli criticità nell'implementazione da parte degli stessi di una contabilità analitica per centro di costo³⁷, in quanto quest'ultima presuppone l'adozione del sistema

³⁵ A partire dall'anno 2021, è stato introdotto un nuovo software integrato, con particolare dettaglio sull'organizzazione dello *smart working*.

³⁶ Bellesia M. (1997), "Contabilità analitica: una definizione e metodologie applicative", *Azienditalia*, 11: 613.

³⁷ La contabilità finanziaria utilizza il criterio della "competenza giuridico-autorizzativa": le spese sono contabilizzate in bilancio nel momento dell'assunzione della relativa obbligazione giuridica e le entrate nel momento in cui sorge il titolo giuridico, prescindendo dal pagamento della spesa o dall'incasso dell'entrato. Nella contabilità economico-patrimoniale le transazioni e gli altri eventi economici sono contabilizzati in bilancio quando si verificano, indipendentemente dal momento in cui si hanno le relative manifestazioni finanziarie.

di contabilità economico-patrimoniale in uso nelle aziende private. La previsione dell'affiancamento di una contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria (e della connessa rilevazione unitaria dei fatti gestionali, sia sotto il profilo finanziario che sotto il profilo economico-patrimoniale), introdotta ad opera del legislatore dell'armonizzazione contabile³⁸, dovrebbe consentire di superare le riscontrate criticità. I due sistemi (economico-patrimoniale e finanziario) possono convivere, in quanto in grado di esprimere elementi informativi diversi, anche se connessi, permettendo così di esprimere un giudizio gestionale tale da migliorare l'efficacia e l'efficienza dell'intera attività amministrativa provinciale.

2.4.4. Il sistema degli indicatori

Una piena implementazione del controllo di gestionale richiede l'adozione di strumenti che consentano la comparazione fra obiettivi assegnati, attività svolta e costi sostenuti. Allo scopo, l'art. 18-*bis* del D.lgs. 118/2011 prevede che le Province autonome di Trento e Bolzano adottino un sistema di indicatori semplici, misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni.

Le principali tipologie di indicatori adottate sono le seguenti:

- *indicatori di realizzazione finanziaria*, che indicano l'avanzamento della spesa prevista per la realizzazione dell'obiettivo o dell'intervento (ad esempio, la percentuale di pagamenti sulla massa spendibile indica la capacità di spesa);
- *indicatori di realizzazione fisica* che esprimono il volume dei prodotti e dei servizi erogati (ad esempio, per le infrastrutture si verifica l'ammontare degli interventi completati);
- *indicatori di risultato (output)*, i quali rappresentano l'esito più immediato del programma di spesa (ad esempio, percentuale di beneficiari di uno specifico intervento sulla popolazione di riferimento);
- *indicatori di impatto (outcome)*, che esprimono l'impatto che il programma di spesa, insieme ad altri fattori esterni, produce sulla collettività e sull'ambiente (ad esempio, percentuale di imprese che hanno ricevuto incentivi per l'innovazione e che hanno successivamente brevettato nuovi prodotti).

Il piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio costituisce parte integrante dei documenti di programmazione e bilancio degli enti provinciali

³⁸ Si veda art. 2, c. 1, D.lgs. 118/2011.

ed è presentato entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio di previsione (risultati attesi) e del rendiconto della gestione (risultati conseguiti)³⁹.

2.5. Il controllo sugli organismi gestionali esterni e sulle società partecipate

2.5.1. Introduzione

Nel sistema dei controlli interni agli ordinamenti provinciali, un ruolo centrale è rivestito dal controllo sugli organismi gestionali esterni e sulle società partecipate, esercitato dalle Province autonome di Trento e Bolzano attraverso il monitoraggio periodico dell'andamento degli stessi e l'analisi degli eventuali scostamenti dagli obiettivi prefissati. Per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, infatti, le due Province autonome possono avvalersi, oltre che delle proprie articolazioni interne, anche di organismi partecipati⁴⁰, la cui attività si caratterizza per il rapporto di ausiliarità-strumentalità rispetto all'attività dell'ente provinciale (ausiliato). Tali organismi gestionali – che possono assumere, di volta in volta, le forme giuridiche di enti ed organismi strumentali, fondazioni, associazioni, consorzi, aziende speciali, società controllate e partecipate – sono costituiti per soddisfare bisogni o interessi collettivi.

Tra gli organismi partecipati, alcune brevi considerazioni merita il ricorso da parte delle due Province autonome allo strumento societario, stante la rinnovata attenzione del legislatore per i profili legati al contenimento del fenomeno. La materia è stata oggetto, con l'adozione del D.lgs. 175/2016 (testo unico delle società a partecipazione pubblica) di un ampio intervento riformatore.

Gli obiettivi della riforma sono indicati all'art. 1, commi 1 e 2 del provvedimento legislativo, ove si precisa che le relative disposizioni “hanno a oggetto la costituzione di società da parte di amministrazioni pubbliche, nonché l'acquisto, il mantenimento e la gestione di partecipazioni da parte di tali amministrazioni, in società a totale o parziale partecipazione pubblica, diretta o indiretta” e che le stesse «sono applicate avendo riguardo all'efficiente gestione

³⁹ Con il D.m. 9 dicembre 2015 è stato approvato lo schema di “piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio delle regioni, delle Province autonome di Trento e di Bolzano, e dei loro organismi ed enti strumentali”.

⁴⁰ L'art. 9, co. 2, del D.L. 77/2021 ha previsto che le province autonome, al fine dell'attuazione degli interventi del PNRR, possano avvalersi del supporto tecnico-operativo di società a prevalente partecipazione pubblica e di enti vigilati.

delle partecipazioni pubbliche, alla tutela e promozione della concorrenza e del mercato, nonché alla razionalizzazione e riduzione della spesa pubblica».

Tali obiettivi sono stati recepiti negli ordinamenti delle Province autonome di Trento e Bolzano rispettivamente dagli articoli 24 e 24-*bis* L.p. Trento n. 27/2010, recanti disposizioni in materia di società della Provincia e degli enti locali, e dalla L.p. Bolzano n. 12/2007, recante disposizioni in materia di servizi pubblici e società partecipate.

2.5.2. Le modalità concrete di esercizio del controllo “semplice”

L’art. 63-*bis* della L.p. Bolzano n. 1/2002 prevede che la vigilanza sugli organismi controllati e partecipati dalla provincia sia effettuata dalla Giunta provinciale per il tramite delle strutture dirigenziali competenti per materia, in base al settore di attività in cui opera l’organismo partecipato. Alla ripartizione provinciale finanze, invece, spettano il controllo successivo sulle gestioni finanziarie degli enti strumentali e l’esercizio delle funzioni di coordinamento, indirizzo e monitoraggio sull’attuazione delle disposizioni di cui all’articolo 1 della L.p. 12/2007, in materia di servizi pubblici e società partecipate.

Analogamente, per la Provincia autonoma di Trento, l’attività di indirizzo sugli organismi partecipati è svolta dalle strutture provinciali competenti per materia in relazione al settore di attività in cui opera il soggetto partecipato (c.d. struttura di merito), con il supporto – per quanto concerne le società partecipate – del servizio per la gestione delle partecipazioni societarie. Al servizio per il coordinamento della finanza degli enti del sistema finanziario pubblico provinciale spetta invece la verifica sui documenti finanziari e contabili degli enti pubblici e delle agenzie della provincia, anche ai fini della vigilanza sul concorso al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica.

In pratica, le strutture delle amministrazioni provinciali definiscono preventivamente, nel DEFP, gli obiettivi strategici e operativi a cui deve tendere ciascun organismo partecipato, secondo parametri qualitativi e quantitativi e organizzano un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare i reciproci rapporti finanziari, la situazione contabile, gestionale e organizzativa di ciascun organismo, i contratti di servizio, la qualità dei servizi, il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica. In tale contesto, vanno segnalate la condivisione e lo scambio di dati e informazioni (contabili ed extra-contabili) tra le strutture deputate al controllo sulle partecipate delle amministrazioni provinciali e gli stessi organismi partecipati.

Sulla base delle informazioni così raccolte, le amministrazioni provinciali effettuano il monitoraggio periodico sull'andamento di ciascun organismo partecipato, analizzando gli scostamenti rispetto agli obiettivi assegnati e individuando le opportune azioni correttive, anche in riferimento a possibili squilibri economico-finanziari rilevanti per il bilancio dell'ente provinciale.

Come si vedrà meglio nel prosieguo, gli strumenti operativi più rilevanti per verificare l'impatto delle gestioni esternalizzate sui conti delle amministrazioni provinciali partecipanti (e comunque dei rapporti di partecipazione in società o altri organismi) sono il bilancio consolidato e la conciliazione dei reciproci rapporti di credito-debito.

2.5.3. Il controllo analogo sulle società in house

Quelle appena illustrate sono le modalità di esercizio del controllo "semplice" da parte delle amministrazioni provinciali sugli organismi partecipati. Nel caso delle società *in house* – le quali ricevono affidamenti diretti di contratti pubblici da parte delle amministrazioni pubbliche partecipanti – tale controllo subisce un rafforzamento, assumendo la forma del più penetrante "controllo analogo".

Quest'ultimo è un controllo che viene definito dal legislatore come la situazione in cui l'amministrazione esercita su una società un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi, esercitando un'influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della società controllata⁴¹. Tale controllo può essere esercitato anche tramite una persona giuridica diversa, a sua volta controllata allo stesso modo dall'amministrazione. In pratica, il controllo è esercitato dalle amministrazioni provinciali attraverso l'individuazione di disposizioni di carattere direzionale vincolanti, al fine di uniformare l'attività gestionale dell'organismo in house agli indirizzi impartiti, e si esplica mediante specifici poteri di controllo, di ingerenza e di condizionamento superiori a quelli tipici del diritto societario, previsti in specifiche disposizioni dell'atto costitutivo, dello statuto o di appositi patti parasociali.

L'Autorità nazionale anticorruzione (ANAC), nelle linee guida n. 7⁴², ha individuato tre diverse modalità temporali – da considerarsi cumulative – in cui è articolato il controllo analogo:

⁴¹ Si veda art. 2, c. 1, lett. c., D.lgs. n. 175/2016.

⁴² Cfr. punto 6.3.1, delibera ANAC 20 settembre 2017 n. 951, aggiornamento delle linee guida n. 7, di attuazione del D.lgs. n. 50/2016, recanti: «Linee guida per l'iscrizione nell'elenco delle

- a) un «controllo *ex ante*», esercitabile, ad esempio, attraverso:
- la previsione degli obiettivi da perseguire con l'*in house providing* nel documento di programmazione dell'amministrazione aggiudicatrice, anche mediante l'utilizzo di indicatori qualitativi e quantitativi;
 - la preventiva approvazione, da parte dell'amministrazione aggiudicatrice, dei documenti di programmazione, delle deliberazioni societarie di amministrazione straordinaria, degli atti fondamentali della gestione quali, a titolo esemplificativo, la relazione programmatica, il piano degli investimenti, il piano di sviluppo, il piano industriale, il piano economico-finanziario, il piano occupazionale, gli acquisti, le alienazioni patrimoniali, e gli impegni di spesa di importi superiori a determinate soglie;
- b) un «controllo contestuale», esercitabile, ad esempio, attraverso:
- la richiesta di relazioni periodiche sull'andamento della gestione;
 - la verifica dello stato di attuazione degli obiettivi, con individuazione delle azioni correttive in caso di scostamento o di squilibri finanziari;
 - la previsione della possibilità di fornire indirizzi vincolanti sulle modalità di gestione economica e finanziaria dell'organismo in house;
 - la previsione di controlli ispettivi;
 - il potere di modifica degli schemi-tipo degli eventuali contratti di servizio con l'utenza;
- c) un «controllo *ex post*», esercitabile, ad esempio, in fase di approvazione del rendiconto, dando atto dei risultati raggiunti dall'organismo in house e del conseguimento degli obiettivi prefissati e fornendo indicazioni di indirizzo sugli obiettivi per la programmazione successiva.

Il controllo analogo è esercitato nell'ordinamento delle Province autonome di Trento e Bolzano dalla struttura organizzativa competente per materia, in base al settore in cui opera la società *in house*, singolarmente o congiuntamente alle altre amministrazioni pubbliche partecipanti. In tale ultimo caso, il controllo analogo è di norma esercitato mediante l'istituzione di un apposito comitato con funzioni di indirizzo, vigilanza e controllo, in cui sono rappresentate tutte le amministrazioni pubbliche che condividono il controllo.

La previsione di un controllo così penetrante si giustifica con la circostanza che le società in house operano in regime di delegazione interorganica con le amministrazioni pubbliche partecipanti e, per tale ragione, possono

amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house previsto dall'art. 192 del D.lgs. n. 50/2016».

ricevere affidamenti diretti senza gara di contratti pubblici da parte delle stesse amministrazioni.

Per quanto riguarda i rapporti tra gli enti provinciali e le società *in house* affidatarie della gestione di servizi di interesse generale, gli stessi sono regolati da contratti di servizio che prevedono i livelli dei servizi da garantire e adeguati strumenti di verifica del rispetto dei livelli previsti. Al riguardo si sottolinea che il monitoraggio del contratto di servizio costituisce un punto essenziale delle verifiche spettanti all'amministrazione affidante sotto un duplice profilo: da un lato, assicura la correttezza dei rapporti finanziari/economici tra ente provinciale e società affidataria e, dall'altro, garantisce la qualità del servizio erogato, a tutela del cittadino-utente.

2.5.4. L'esercizio del coordinamento della finanza pubblica provinciale

L'art. 79 dello statuto disciplina il concorso degli enti appartenenti al sistema territoriale regionale integrato al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci e nell'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea.

Il sistema territoriale integrato – ai fini dell'evidenziata visione unitaria della finanza pubblica sul territorio regionale – è formato, oltre che dalla Regione TAA, dalle due Province autonome e dagli enti locali, da un'aggregazione eterogenea di organismi partecipati dai predetti enti territoriali (società di capitali, fondazioni, consorzi, enti e organismi strumentali, etc.).

Ne consegue che gli organismi partecipati dalle Province autonome di Trento e Bolzano, monitorati per l'impatto delle loro gestioni sui bilanci provinciali, fanno parte del sistema territoriale integrato di riferimento di ciascuna provincia autonoma e sono soggetti alla potestà di coordinamento della finanza pubblica, esercitata dalla medesima provincia a norma dell'art. 79. La ricordata disposizione statutaria, al comma 4, statuisce che siano le province a provvedere – per sé e per gli enti del sistema territoriale regionale integrato di rispettiva competenza – alle finalità di coordinamento della finanza pubblica con adozione di autonome misure di razionalizzazione e contenimento della spesa, anche orientate alla riduzione del debito pubblico, idonee ad assicurare il rispetto delle dinamiche della spesa aggregata delle amministrazioni pubbliche del territorio nazionale, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Il legislatore provinciale di Bolzano, con l'art. 21-*bis*, c. 3, L.p. n. 1/2002, ha previsto che tali misure siano adottate dalla Giunta provinciale, su propo-

sta del direttore generale, e che le stesse assumano la forma di indirizzi da impartire agli enti atti a produrre riduzioni – anche strutturali – delle loro spese, con particolare riguardo alle spese correnti di funzionamento. L’elenco degli enti soggetti alla potestà di indirizzo della Provincia di Bolzano è approvato dalla Giunta provinciale, con propria deliberazione adottata con cadenza biennale⁴³.

Il controllo sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica impartiti agli organismi gestionali esterni è invece affidato, come si illustrerà al par 2.8, all’organismo di valutazione (art. 50, c. 3, L.p. Bolzano n. 6/2022).

Analogamente, per la Provincia di Trento, l’art. 2 della L.p. n. 27/2010 prevede che, “in relazione a quanto disposto dall’articolo 79, commi 3 e 4, dello statuto”, sia la Giunta provinciale a fissare gli obiettivi generali e quelli di razionalizzazione e qualificazione della spesa pubblica in capo alle agenzie e agli enti strumentali della provincia; obiettivi questi che possono essere impartiti mediante l’adozione di specifiche direttive vincolanti da parte della Giunta provinciale o recepite negli atti regolatori dei rapporti tra la provincia e tali enti. Contestualmente alla fissazione degli obiettivi, la Giunta provinciale disciplina le modalità di verifica e di monitoraggio del rispetto degli stessi da parte degli enti e delle agenzie provinciale, nonché le sanzioni da applicare per il mancato rispetto delle direttive impartite.

Il comma 5 del soprarichiamato art. 2 (L.p. Trento n. 27/2010) rafforza ulteriormente il carattere cogente delle direttive impartite, statuendo l’obbligo per gli enti destinatari delle direttive di adottare i propri bilanci in conformità alle medesime. In tale ambito, come si è visto sopra, è prevista poi una specifica vigilanza da parte del servizio per il coordinamento della finanza degli enti del sistema finanziario pubblico provinciale sui documenti finanziari e contabili degli enti pubblici e delle agenzie della provincia, anche, ai fini della vigilanza sul concorso al raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica⁴⁴.

2.5.5. Il bilancio consolidato

I risultati complessivi della gestione delle due Province autonome e dei rispettivi organismi partecipati sono rilevati, secondo la competenza economica, mediante il bilancio consolidato. L’art. 11-ter del D.lgs. 118/2011 prevede che le Province autonome di Trento e Bolzano redigano annualmente –

⁴³ Deliberazione della Giunta provinciale n. 985 del 15 dicembre 2020.

⁴⁴ L’elenco delle agenzie e degli enti strumentali della Provincia autonoma di Trento è contenuto nell’allegato A, L.p. n. 3/2006.

con i propri enti ed organismi strumentali, aziende, società controllate e partecipate – un bilancio consolidato.

Il bilancio consolidato è composto dal conto economico, dallo stato patrimoniale e dai relativi allegati, tra cui la relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa e della relazione del collegio dei revisori dei conti. È approvato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento. Presupposto del consolidato è, quindi, la tenuta da parte delle due Province autonome della contabilità economico-patrimoniale.

Il bilancio consolidato è un documento contabile a carattere consuntivo che rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta da ciascun ente provinciale attraverso le proprie articolazioni organizzative e i propri organismi gestionali esterni; ciò mediante un'opportuna eliminazione dei rapporti che hanno prodotto effetti soltanto all'interno del gruppo, al fine di rappresentare le transazioni effettuate con soggetti esterni al gruppo stesso.

Il bilancio consolidato è, quindi, lo strumento informativo primario dei dati patrimoniali, economici e finanziari della *holding* provinciale, intesa come un'unica entità economica distinta dalle singole società e/o enti componenti il gruppo, che assolve a funzioni essenziali di informazione, sia interna che esterna; funzioni che non possono essere assolte dai bilanci separati degli enti e/o società componenti il gruppo, né da una loro semplice aggregazione.

In particolare, il bilancio consolidato consente di:

- a) sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci provinciali, dando una rappresentazione delle scelte provinciali di indirizzo, pianificazione e controllo, anche di natura contabile;
- b) attribuire alle amministrazioni provinciali capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
- c) ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie del gruppo di enti e società che fa capo a ciascuna amministrazione provinciale, incluso il risultato economico.

2.5.6. La verifica della corrispondenza dei reciproci rapporti di credito-debito

In un contesto in cui il bilancio consolidato offre la possibilità di valutare gli equilibri dei bilanci provinciali, tenendo conto anche dei risultati della gestione degli organismi partecipati, il legislatore dell'armonizzazione con-

tabile ha imposto alle due Province autonome di dare dimostrazione della conciliazione tra le poste debitorie e creditorie iscritte nei bilanci provinciali e le corrispondenti registrazioni tenute dai rispettivi organismi⁴⁵. Si tratta di un obbligo informativo che è parte integrante della relazione sulla gestione allegata al rendiconto generale di ciascuna provincia autonoma, e che si sostanzia in una illustrazione, da parte dell'organo esecutivo, degli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i rispettivi enti strumentali e le società controllate e partecipate. L'informativa deve essere asseverata dagli organi di revisione sia delle province sia degli organismi partecipati per garantire una piena attendibilità dei rapporti debitori e creditori⁴⁶. In caso di disallineamenti, dei quali dovrà essere fornita analitica illustrazione e motivazione nella informativa, le province devono assumere senza indugio – e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso – i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie, nell'ambito dei poteri di indirizzo e di controllo che sono intestati agli enti controllanti.

2.5.7. Rilevamento della crisi di impresa e divieto di soccorso finanziario

Il testo unico delle società partecipate⁴⁷, accogliendo l'orientamento giurisprudenziale prevalente⁴⁸, ha affermato esplicitamente la soggezione delle società a partecipazione pubblica alle disposizioni sul fallimento e sulle altre procedure concorsuali. Ai fini della presente analisi, anche in considerazione dei controlli intestati alle amministrazioni provinciali partecipanti, non può che segnalarsi l'attenzione mostrata dal testo unico alle situazioni prodromiche al verificarsi di una conclamata crisi di impresa, con l'obiettivo di prevenirla e porvi rimedio. Le società a controllo pubblico delle due Province autonome, infatti, sono tenute a predisporre, ai sensi dell'art. 6, commi 2 e 4, del D.lgs. 175/2006, specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale e ad informarne l'assemblea nell'ambito della relazione sul governo societario. La relazione è predisposta annualmente a chiusura dell'esercizio sociale e viene pubblicata contestualmente al bilancio d'esercizio.

Qualora, nell'ambito dei programmi di valutazione del rischio sopra richiamati, dovessero emergere uno o più indicatori di crisi aziendale, l'organo amministrativo della società deve adottare senza indugio i provvedimenti ne-

⁴⁵ Si veda art. 11, c. 6, lett. j., D.lgs. n. 118/2011.

⁴⁶ Cfr. Corte dei conti, sezione delle autonomie, del. n. 2/SEZAUT/2016/QMIG.

⁴⁷ Art. 14, co. 1, D.lgs. 175/2016.

⁴⁸ Cass., sez. I, 22 febbraio 2019, n. 534.

cessari al fine di prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento. Le strutture organizzative delle amministrazioni provinciali controllanti devono vigilare sull'esecuzione delle misure previste nel piano.

L'art. 21 del D.lgs. 175/2016 impone alle due Province autonome l'obbligo di costituzione, nel proprio bilancio, di un apposito fondo rischi per far fronte alle perdite delle società partecipate. Il presupposto di applicazione della norma è la presenza, nell'ultimo bilancio disponibile della partecipata, di un risultato di esercizio negativo non immediatamente ripianato, cui è commisurato l'importo accantonato nel bilancio di previsione dell'ente provinciale, in proporzione alla quota di partecipazione. L'obbligo di accantonamento è una regola prudenziale di bilancio preordinata al successivo utilizzo delle risorse accantonate per il ripiano delle perdite subite dalle società (art. 21, c. 3-*bis*, D.lgs. 175/2016).

Si ritiene opportuno rammentare che in caso di perdite reiterate per tre esercizi consecutivi scatta il cosiddetto "divieto di soccorso finanziario" – previsto dall'art. 14, c. 5, del D.lgs. 175/2016 e ribadito dall'art. 24, c. 3, L.p. Trento n. 27/2010 – che impedisce alle amministrazioni provinciali di erogare somme e di rilasciare garanzie a favore delle società partecipate in perdita strutturale, salvo il caso della riduzione del capitale sociale oltre il limite legale.

2.6. Il collegio dei revisori dei conti

2.6.1. Introduzione

L'art. 6, c. 3-*bis*, del DPR 15 luglio 1988, n. 305 (nel testo risultante dalla modifica apportata con il D.lgs. 43/2016) prevede che la Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e le Province autonome di Trento e Bolzano istituiscono, con proprie disposizioni normative, nel rispetto dei principi stabiliti dalla normativa statale in materia, un collegio dei revisori dei conti, quale organo di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione dell'ente. Il collegio opera, nel quadro dell'ordinamento finanziario del titolo VI dello statuto di autonomia, in raccordo con le competenti sezioni di controllo della Corte dei conti aventi sede a Trento e a Bolzano.

Con l'art. 10, c. 6, L.p. Bolzano n. 15/2016 (che ha introdotto un nuovo capo VI-*bis* nella legge provinciale di contabilità 1/2002), l'art. 6 della L.p. Trento n. 7/2016 (che ha introdotto un nuovo capo VI-*ter* nella legge provinciale di contabilità 7/1979) e dall'art. 2, c. 1, L.r. 7/2016 (che ha introdotto

un nuovo capo VII-*bis* nella Legge regionale di contabilità 3/2009) ciascuno degli enti territoriali ha dato attuazione alla richiamata norma di attuazione dello Statuto.

2.6.2. Composizione e durata dell'incarico

Il collegio è composto da tre membri effettivi e due supplenti, nominati dalla Giunta provinciale mediante estrazione a sorte da un apposito elenco di soggetti in possesso dei requisiti previsti dalla normativa locale⁴⁹. La composizione del collegio si adegua alle norme in materia di equilibrio fra i generi e, per la Provincia autonoma di Bolzano e la Regione TAA, anche alle norme in materia di rispetto della consistenza dei gruppi linguistici. Le funzioni di presidente sono svolte dal componente che risulti aver ricoperto il maggior numero di incarichi di revisore presso enti territoriali e, in caso di parità, ha rilevanza la maggior dimensione demografica degli enti presso i quali l'incarico è stato svolto.

La durata del collegio dei revisori è di tre anni con decorrenza dalla nomina e fino all'approvazione del rendiconto generale del terzo esercizio finanziario della loro carica. Se viene sostituito un membro del collegio la carica del nuovo revisore cesserà comunque allorquando cesserà la carica dell'intero collegio. Oltre alla scadenza del mandato, l'incarico di revisore può cessare per: dimissioni volontarie; decadenza a seguito della perdita dei requisiti o di incompatibilità sopravvenuta; revoca per gravi inadempienze ai doveri d'ufficio.

2.6.3. Funzioni e responsabilità

Il collegio dei revisori dei conti svolge la funzione di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione della Regione TAA e delle due Province autonome, delle rispettive articolazioni organizzative dotate di autonomia contabile e di bilancio – compresi i Consigli regionale e provinciali, ove non sia presente un proprio organo di revisione – relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese,

⁴⁹ Iscrizione nel registro dei revisori legali dei conti; esperienza pluriennale maturata nello svolgimento di incarico di revisore dei conti o di responsabile finanziario presso enti pubblici; assolvimento obblighi formativi in materia di contabilità pubblica; possesso dei requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza *ex art.* 2387 codice civile.

all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione e agli adempimenti fiscali (art. 72, c. 1, D.lgs. 118/2011).

Ai sensi dell'art. 20 del D.lgs. 123/2011, richiamato dall'art. 72, c. 2, D.lgs. 118/2011, il collegio vigila sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie. In particolare, allo stesso spetta di:

- a) verificare la corrispondenza dei dati riportati nel rendiconto generale alle risultanze della gestione;
- b) verificare la loro corretta esposizione in bilancio, l'esistenza delle attività e passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e negli allegati;
- c) effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la composizione dello stesso e le prospettive di riassorbimento affinché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;
- d) vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e il rispetto dei principi di corretta amministrazione;
- e) verificare l'osservanza delle norme che presiedono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo;
- f) esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo da parte dell'organo esecutivo;
- g) effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia;
- h) effettuare il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori.

Le disposizioni di legge, provinciali e regionale⁵⁰, specificano i compiti dell'organo di revisione economico-finanziaria, in relazione alle peculiarità dei rispettivi ordinamenti.

L'attività del collegio si conforma ai principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli. Le modalità di svolgimento dei lavori del collegio, in particolare le modalità e i termini di trasmissione degli atti sui quali acquisire pareri e i termini entro i quali i pareri devono essere resi, vengono demandati dai legislatori regionale e provinciale ad un atto delibera-

⁵⁰ Art. 65-*sexies*, L.p. Bolzano 1/02; art. 78-*bis*, L.p. Trento 7/1997; art. 34-*ter*, L.r. 3/2009.

tivo dell'organo esecutivo dell'ente medesimo. I componenti del collegio possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente. Di ogni verifica, ispezione e controllo, nonché delle risultanze dell'esame dei bilanci preventivi e relative variazioni e dei conti consuntivi deve essere redatto apposito verbale. Il registro dei verbali è custodito presso la sede dell'ente. Copia del verbale è inviata al presidente della regione e della provincia, al Consiglio regionale e provinciale, alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti e al responsabile finanziario della regione e della provincia. Per quanto concerne le responsabilità, possono essere ribaditi i principi già affermati nell'ordinamento degli enti locali, ovvero che i revisori sono responsabili della veridicità delle loro attestazioni, adempiono ai doveri con la diligenza del mandatario e hanno l'obbligo di riservatezza sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio⁵¹.

2.7. *L'organismo di valutazione della Provincia autonoma di Bolzano*

2.7.1. Introduzione

Come anticipato sopra, un ruolo centrale nell'attività di vigilanza sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica nei confronti degli enti appartenenti al sistema territoriale regionale integrato di competenza della Provincia autonoma di Bolzano è svolto dall'organismo di valutazione. L'art. 50 della L.p. Bolzano n. 6/2022 attribuisce a questo organismo – collocato in posizione di autonomia e di indipendenza di giudizio presso il Consiglio provinciale – diverse funzioni, tutte sostanzialmente riconducibili all'esigenza di incrementare l'efficienza e la sana gestione dell'amministrazione provinciale e degli enti del sistema territoriale integrato, espletando lo stesso *«un'attività indipendente ed obiettiva di verifica e di consulenza finalizzata a generare un valore aggiunto per l'amministrazione e a migliorare i processi di governance, di gestione del rischio e controllo»*⁵².

2.7.2. Composizione e durata dell'incarico

L'organismo di valutazione è composto da sei componenti, di cui tre designati dalla Giunta provinciale e tre dall'ufficio di Presidenza del Consiglio provinciale. I suoi membri sono scelti tra soggetti, anche estranei all'ammi-

⁵¹ In tal senso, cfr. art. 34-ter, c. 3, L.r. n. 3/2009, e art. 78-bis 5, c. 3, L.p. Trento n. 7/1997.

⁵² Linee guida per l'attività di audit e di consulenza dell'organismo di valutazione, approvate nel mese di gennaio 2021, 4.

nistrazione, in possesso di requisiti di elevata professionalità e rimangono in carica cinque anni. Uno dei membri esercita le funzioni di coordinatore.

2.7.3. Compiti

L'organismo di valutazione ha funzione di referto nei confronti sia della Giunta sia del Consiglio provinciale, relazionando annualmente, entro il mese di giugno dell'anno successivo, sull'attività svolta. In particolare, l'organismo di valutazione: monitora il funzionamento del sistema dei controlli interni all'amministrazione provinciale; esprime un parere⁵³ in merito alla relazione sulla performance delle strutture dell'amministrazione provinciale; valida il sistema di attribuzione dei premi ai dipendenti della provincia; attesta l'adempimento degli obblighi in materia di trasparenza e integrità; redige una relazione sulla legittimità, l'imparzialità e il buon andamento dell'azione amministrativa della provincia e degli enti dipendenti; esegue l'analisi delle relazioni sui costi successivi presentate dai proponenti di proposte di legge; esprime, sulle ipotesi di contratti collettivi, parere motivato attestante il rispetto dei vincoli derivanti da norme di legge.⁵⁴

Nell'esercizio delle proprie funzioni, l'organismo di valutazione si raccorda con gli organi di controllo esterno e le autorità indipendenti di livello statale e definisce con propri atti interni le modalità del proprio funzionamento.⁵⁵

2.7.4. Attività di audit

L'organismo di valutazione esegue i controlli di propria competenza in base ad un programma annuale che tiene conto di un'analisi dei rischi riferita all'amministrazione e del rapporto costi-benefici. Tali controlli sono svolti nel rispetto degli standard professionali dell'IIA (*Institute of Internal Auditors*) e delle norme di controllo dell'INTOSAI (*International Organisation*

⁵³ Da notare la differenza con le previsioni statali che prevedono una validazione della relazione sulla performance da parte degli OIV.

⁵⁴ Per completezza, si segnala l'ulteriore funzione demandata all'organismo di valutazione, ovvero la verifica dei rendiconti delle spese per la propaganda elettorale connesse alle elezioni provinciali, a norma dell'articolo 11, L.p. n. 14/2017, sulla base di un'apposita convenzione stipulata con l'Ufficio di presidenza del Consiglio provinciale.

⁵⁵ Il regolamento interno dell'organismo di valutazione, approvato nel mese di gennaio 2021, è consultabile sul sito internet del Consiglio provinciale all'indirizzo: <https://www.consiglio-bz.org/it/documentazione-riferimento.asp>.

of Supreme Audit Institutions)⁵⁶. I controlli, aventi ad oggetti istituzioni o singoli procedimenti, sono di norma articolati in tre fasi⁵⁷:

a) *Fase del contraddittorio*: a conclusione dell'attività di audit viene redatto un rapporto di audit provvisorio, poi trasmesso all'istituzione controllata. Entro 30 giorni dalla trasmissione, o nel diverso termine stabilito, l'istituzione controllata può prendere posizione in una memoria scritta o chiedere un colloquio all'organismo. In tale sede, il membro responsabile provvederà ad illustrare il rapporto provvisorio.

b) *Rapporto di audit*: l'organismo provvede a redigere il rapporto di audit definitivo, in cui si dà atto della valutazione di tutte le evidenze emerse nel corso dell'attività di audit, tenendo altresì conto delle controdeduzioni dell'istituzione controllata. Nel rapporto l'organismo può formulare rilievi, raccomandazioni, suggerimenti o proposte al fine di eliminare o di attenuare le carenze rilevate.

c) *Follow-up*: qualora, nell'ambito di attività di audit siano stati formulati rilievi o raccomandazioni, l'organismo di valutazione verifica, con l'ausilio di controlli di *follow-up* mirati, in che misura l'unità controllata vi si sia adeguata. I controlli di *follow-up* sono di norma effettuati a distanza di un anno dalla trasmissione del rapporto definitivo.

2.7.5. I controlli sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica

Come più volte ricordato, l'art. 79, comma 3, dello statuto prevede che spetti alle Province autonome di Trento e Bolzano definire i concorsi e gli obblighi nei confronti degli enti del sistema territoriale integrato di rispettiva competenza e che le stesse vigilino sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica da parte degli enti citati. Il successivo comma 4 prevede, poi, che siano le stesse province a provvedere, per sé e per gli enti del sistema territoriale integrato, alle finalità di coordinamento della finanza pubblica con l'adozione di autonome misure di razionalizzazione e contenimento della spesa.

⁵⁶ La Giunta provinciale, con deliberazione 3 dicembre 2012, n. 1768, aveva dato apposito indirizzo "di istituire presso l'organismo di valutazione un organismo di audit, precipuo per i finanziamenti diretti, che operi in posizione autonoma e con la funzione di seguire i processi amministrativi, organizzativi e normativi di impiego di tali finanziamenti, accertando l'efficace funzionamento dei relativi sistemi di gestione e di controllo, secondo gli standards internazionali e comunitari."

⁵⁷ Cfr. Linee guida per l'attività di audit e di consulenza dell'organismo di valutazione, approvate nel mese di gennaio 2021, titolo II, punto 1, 6 e ss.

Il controllo funzionale all'attività di vigilanza sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica da parte degli enti individuati dall'articolo 79, comma 3, è intestato dal legislatore di Bolzano all'organismo di valutazione⁵⁸, evidentemente ritenuto struttura in grado di assicurare un controllo indipendente e imparziale.

Il controllo svolto dall'organismo di valutazione è eminentemente di natura collaborativa e consiste nella verifica successiva sull'adozione da parte degli enti del sistema territoriale integrato delle specifiche misure e direttive di contenimento e razionalizzazione della spesa impartite dalla Giunta provinciale e sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica riferibili a ciascun ente. Si ritiene, inoltre, che tale verifica debba necessariamente riguardare il mantenimento dell'equilibrio economico, finanziario e patrimoniale delle rispettive gestioni e la sostenibilità dell'indebitamento contratto da tali enti. Inoltre, in presenza di squilibri della gestione, l'organismo di valutazione deve verificare l'adozione da parte dei competenti organi degli enti anche di autonome misure di contenimento e di razionalizzazione delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, in funzione del recupero della continuità aziendale e del superamento di eventuali situazioni di crisi.

Analoga funzione non è stata, invece, attribuita dal legislatore provinciale di Trento al nucleo di valutazione istituito presso l'amministrazione provinciale, al quale spettano esclusivamente i compiti previsti dall'art. 19 della L.p. 7/1997 e dalla normativa nazionale relativi agli organismi indipendenti di valutazione. Per tale ragione, non si è ritenuta opportuna una specifica trattazione nel presente capitolo.

⁵⁸ Ad eccezione degli enti locali, per i quali provvede la ripartizione provinciale enti locali e sport.

12. LA “SUPERVISIONE” DELLA FINANZA PUBBLICA PROVINCIALE: I CONTROLLI ESTERNI

di *Claudio Calè**

1. I controlli della Corte dei conti: introduzione

Ai controlli interni descritti nel capitolo precedente si aggiungono quelli esterni, ovvero quelli effettuati da soggetti esterni alle due amministrazioni provinciali. Un ruolo rilevante è svolto in tale ambito dalla Corte dei conti.

La Corte dei conti è organo magistratuale di rilievo costituzionale posto in posizione indipendenza e neutralità, al servizio dello Stato-ordinamento, quale garante imparziale dell’equilibrio economico finanziario del settore pubblico nel suo complesso e della corretta gestione delle risorse¹. Le sue funzioni di controllo sono declinate nell’art. 100, comma secondo, della Costituzione (il cui riferimento al controllo della Corte dei conti «sulla gestione del bilancio dello Stato» deve oggi intendersi esteso al controllo sui bilanci di tutti gli enti che costituiscono, nel loro insieme, la finanza pubblica allargata²) e, con specifico riferimento al territorio della Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, dalla norma di attuazione dello statuto speciale di cui al D.P.R. n. 305/1988. Quest’ultima disposizione ha, infatti, istituito nel territorio regionale due sezioni di controllo della Corte dei conti, aventi sede rispettivamente a Trento ed a Bolzano. Ciascuna sezione di controllo è costituita da un presidente di sezione, che la presiede, e da magistrati assegnati agli uffici di controllo.

Il D.P.R. n. 305/1988 (artt. 2 e 6) ha previsto, intestandolo alle sezioni della Corte dei conti aventi sede nel territorio regionale e definendone i contenuti mediante rinvio dinamico alle corrispondenti disposizioni statali, un

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell’autore e non necessariamente quelle dell’istituzione di appartenenza.

¹ Corte cost., sent. n. 60/2013.

² Corte cost., sent. n. 39/2014.

controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio della Regione TAA/*Süid.* e delle Province autonome di Trento e di Bolzano, degli enti locali, nonché degli altri enti pubblici di cui all'art. 79, comma 3, dello statuto di autonomia. Disciplinato dall'art. 3, commi 4 e ss. della Legge n. 20/1994, tale controllo ha ad oggetto l'intera attività amministrativa degli enti provinciali, considerata nel suo concreto e complessivo svolgimento, ed è eseguito non già in rapporto a parametri di stretta legalità, ma in riferimento ai risultati effettivamente conseguiti, collegati agli obiettivi programmati e tenuto conto dei mezzi impiegati per il loro raggiungimento.

In materia è intervenuta, anche con riferimento agli enti appartenenti al sistema territoriale integrato regionale, la Legge n. 131/2003, il cui art. 7, comma 7, prevede che la Corte dei conti, ai fini del coordinamento della finanza pubblica, verifichi il rispetto degli equilibri di bilancio da parte delle regioni (incluse le due Province autonome), in relazione al patto di stabilità interno (ora pareggio di bilancio) ed ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. La medesima disposizione stabilisce poi che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verifichino – nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione – il perseguimento degli obiettivi posti dalle leggi statali o regionali di principio e di programma, secondo la rispettiva competenza, nonché la sana gestione finanziaria degli enti regionali ed il funzionamento dei controlli interni, dovendo poi riferire sugli esiti di tali verifiche esclusivamente ai rispettivi consigli regionali (e provinciali).

Nella più volte richiamata sentenza n. 29/1995, la Corte costituzionale, dopo aver sancito la legittimità costituzionale dei controlli della Corte dei conti sulle gestioni regionali (e delle due Province autonome), ha evidenziato come l'evoluzione di tale tipologia di controlli debba essere posta in relazione al ruolo crescente assunto da tali enti nel contesto ordinamentale: *«Con lo sviluppo del decentramento e l'istituzione delle regioni, che hanno portato alla moltiplicazione dei centri di spesa pubblica, la prassi giurisprudenziale e le leggi di attuazione della Costituzione hanno esteso l'ambito del controllo esercitato dalla Corte dei conti, per un verso, interpretandone le funzioni in senso espansivo come organo posto al servizio dello Stato-comunità, e non già soltanto dello Stato-governo, e, per altro verso, esaltandone il ruolo complessivo quale garante imparziale dell'equilibrio economico-finanziario del settore pubblico e, in particolare, della corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell'efficacia, dell'efficienza e della economicità. La legge oggetto dei ricorsi in esame si colloca nell'ambito di tale processo di trasformazione, ampliando le forme di controllo con la previsione del controllo sulla gestione e rafforzando il ruolo della Corte dei conti come organo*

*posto a tutela degli interessi obiettivi della pubblica amministrazione, sia statale sia regionale o locale»*³.

Rispetto al quadro appena delineato le funzioni assegnate alla Corte dei conti hanno subito un ulteriore rafforzamento a seguito della costituzionalizzazione, *ex* Legge costituzionale n. 1/2012, dei principi dell'equilibrio di bilancio e della sostenibilità del debito delle pubbliche amministrazioni, perdendo – con l'adozione del D.L. n. 174/2012 – il loro connotato inizialmente collaborativo, per assumere un più penetrante carattere cogente-sanzionatorio⁴. Con le disposizioni di tale decreto legge, il legislatore statale ha, infatti, adeguato il controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria delle regioni e delle due Province autonome, previsto dall'art. 3, comma 5, della Legge n. 20/1994 e dall'art. art. 7, comma 7 della Legge n. 131/2003, al duplice fine – indicato dal comma 1 dell'art. 1 del medesimo decreto legge – del rafforzamento del coordinamento della finanza pubblica e della garanzia del rispetto dei vincoli finanziari derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea. Le rafforzate attribuzioni di controllo della Corte dei conti trovano fondamento, oltre che nell'art. 100, secondo comma, Cost., nella tutela dei principi del buon andamento dell'amministrazione (art. 97, primo comma, Cost.), della responsabilità dei funzionari pubblici (art. 28 Cost.), del tendenziale equilibrio di bilancio (art. 81 Cost.) e del coordinamento della finanza delle regioni con quella dello Stato, delle province e dei comuni (art. 119 Cost.) e sono state ritenute dalla Corte costituzionale “opponibili” anche agli enti ad autonomia differenziata, in quanto anche la finanza di tali enti è parte della finanza pubblica allargata⁵.

In tale ambito, va segnalata la potenziale confliggenza emersa tra i controlli sulla finanza pubblica provinciale intestati dallo statuto speciale alle due Province autonome e quelli (nuovi) attribuiti dalla legislazione ordinaria alla Corte dei conti al fine di prevenire squilibri di bilancio. Al riguardo, l'attribuzione statutaria alle province della potestà di coordinamento della finanza pubblica nei confronti degli enti insistenti sul rispettivo territorio (art. 79, commi 3 e 4), della vigilanza e tutela sulle amministrazioni comunali (art. 54, comma 1, n. 5) e della materia della finanza locale (art. 80), aveva portato

³ Corte cost., sent. n. 29/1995, punto 9.2 del “considerato in diritto”.

⁴ La Corte costituzionale, con sent. n. 40/2014, ha affermato che, in presenza di (cogenti) vincoli europei di finanza pubblica (patto di stabilità esterno e interno), i controlli «hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari (sent. n. 60/2013), proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l'equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni, vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari».

⁵ Corte cost., sent. n. 39/2014.

le due Province autonome a ritenere che i loro controlli, in quanto previsti da norme di rango costituzionale, avessero carattere prevalente rispetto agli “analoghi” controlli attribuiti alla Corte dei conti, i quali avrebbero dunque assunto carattere recessivo. La Corte costituzionale⁶ ha escluso in radice che possa sussistere un contrasto tra i controlli di regolarità e legittimità contabile attribuiti alla magistratura contabile, e i controlli istituiti dalle autonomie speciali sulla contabilità degli enti insistenti sul loro territorio, in quanto «*Mentre questi ultimi sono resi nell’interesse della Regione stessa e delle Province autonome, quelli affidati alla Corte dei conti sono strumentali al rispetto degli obblighi che lo Stato ha assunto nei confronti dell’Unione europea in ordine alle politiche di bilancio. In questa prospettiva, funzionale ai principi di coordinamento e di armonizzazione dei conti pubblici, essi possono essere accompagnati anche da misure atte a prevenire pratiche contrarie ai principi della previa copertura e dell’equilibrio di bilancio (sentenze n. 266 e n. 60 del 2013), che ben si giustificano in ragione dei caratteri di neutralità e indipendenza del controllo di legittimità della Corte dei conti (sentenza n. 226 del 1976). Detti controlli si risolvono in un esito alternativo, nel senso che devono decidere se i bilanci preventivi e successivi degli enti territoriali siano o meno rispettosi del patto di stabilità e del principio di equilibrio (sentenze n. 60 del 2013 e n. 179 del 2007). Cionondimeno, essi non impingono nella discrezionalità propria della particolare autonomia di cui sono dotati gli enti territoriali destinatari, ma sono mirati unicamente a garantire la sana gestione finanziaria, prevenendo o contrastando pratiche non conformi ai richiamati principi costituzionali*».

Nella trattazione delle funzioni di controllo intestate alla Corte dei conti, non può, infine, non farsi cenno alla ricorribilità delle decisioni emesse dalle sezioni regionali istituite nel territorio della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol dinnanzi alle sezioni riunite in speciale composizione, affermata, in via generale, dall’art. 11, comma 6, lett. e., del codice di giustizia contabile (D.lgs. n. 174/2016). Alle sezioni riunite, in particolare, spetta decidere, in un unico grado – nell’esercizio della propria giurisdizione esclusiva nelle materie della contabilità pubblica di cui all’art. 103, comma secondo, della Costituzione – sulle impugnazioni aventi ad oggetto le deliberazioni delle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti. Viene così messo in rilievo «*l’intento del legislatore di collegare strettamente, in questa materia, la funzione di controllo a quella giurisdizionale*»⁷.

⁶ Corte cost., sent. n. 39/2014.

⁷ Cass. SS.UU., sent. n. 22645/2016.

Nei paragrafi che seguono si illustreranno, in maniera analitica, le diverse forme di controllo intestate alle sezioni regionali della Corte dei conti di Trento e Bolzano.

2. Il giudizio di parificazione dei rendiconti generali della Regione Trentino-Alto Adige e delle Province autonome di Trento e Bolzano

2.1. Caratteristiche generali

Tra le funzioni intestate alla Corte dei conti la parifica dei rendiconti è quella connotata da maggiore incisività, in quanto interviene in relazione ad uno degli atti più espressivi dell'autonomia, ovvero la legge di approvazione del rendiconto.

Come noto, infatti, l'art. 63 del D.lgs. 118/2011 prevede che la Regione TAA/*Südtirol*. e le Province autonome di Trento e Bolzano redigano ed approvino annualmente, a chiusura dell'esercizio, un rendiconto generale della loro gestione. Il rendiconto generale è legato al bilancio di previsione (entrambi i documenti contabili sono approvati con legge) da una relazione funzionale, dovendo la gestione dell'esercizio finanziario svolgersi sulla base ed entro i limiti degli stanziamenti del bilancio di previsione. La specifica funzione del rendiconto consiste, dunque, – come si esprime il richiamato art. 63 del D.lgs. 118/2011 – nel riassumere e dimostrare “i risultati della gestione”, sia per aspetti finanziari (cosiddetto “conto del bilancio”), sia per aspetti economici e patrimoniali (cosiddetti “conto economico” e “stato patrimoniale”). L'art. 10 del D.P.R. n. 305/1988 stabilisce, nello specifico, che tali rendiconti siano parificati dalle sezioni riunite della Corte dei conti per la Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, con un collegio composto dalle sezioni di controllo delle Province di Trento e di Bolzano in adunanza congiunta. Il giudizio di parificazione dei rendiconti della Regione e delle Province autonome si svolge nelle forme previste per il rendiconto generale dello Stato, ai sensi degli articoli 39, 40 e 41 del testo unico di cui al regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214.

Il procedimento di parificazione del rendiconto è quel giudizio volto ad accertare – tanto per le entrate quanto per le spese – la conformità dei risultati finali della gestione rispetto alle autorizzazioni contenute nel bilancio di pre-

visione⁸, ed è deliberato dalla Corte dei conti “*con le formalità della sua giurisdizione contenziosa*”⁹. Alla decisione di parifica è allegata una relazione nella quale la Corte dei conti formula osservazioni intorno al modo con cui le amministrazioni regionale e provinciali interessate si sono conformate alle leggi e suggerisce le misure correttive e gli interventi di riforma che ritiene opportuni al fine, in particolare, di assicurare l’equilibrio del bilancio e di migliorare l’efficienza e l’efficacia della spesa (art. 10, comma 2, D.P.R. n. 305/1988). In proposito, occorre distinguere, da un lato, la “decisione di parifica” vera e propria che ha ad oggetto i risultati della gestione posti a raffronto con i parametri normativi, con la quale viene accertata la regolarità o l’irregolarità del rendiconto mediante un procedimento a struttura binaria ad esito dicotomico, assistito dalle forme della giurisdizione contenziosa con effettivi vincolanti nei confronti dell’ente e, dall’altro, la “relazione allegata”, con la quale sono formulate osservazioni in ordine alla regolarità della gestione e le conseguenti misure correttive¹⁰. Quest’ultima, con funzione di referto, può essere inquadrata nell’ambito dei controlli collaborativi volti a stimolare processi di autocorrezione nelle amministrazioni destinatarie del riscontro eseguito.

Il richiamo alle “formalità della giurisdizione contenziosa” conferma, poi, da un lato, la natura di controllo della relativa attività e, dall’altro, la circostanza che, con l’efficacia del giudicato, le risultanze del rendiconto sono rese intangibili. Nella sua funzione costituzionale di organo di verifica dei complessivi equilibri di finanza pubblica la Corte dei conti ha, nel tempo, ampliato l’ambito di indagine della propria attività di verifica funzionale al giudizio di parifica, fino ad investire l’intero ciclo della programmazione economico-finanziaria «*con valutazioni relative al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, l’osservanza dei limiti in materia di indebitamento, l’assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari, l’attività normativa e alla relativa copertura finanziaria, la gestione dei fondi comunitari e del Piano Nazionale per la Ripresa e per la Resilienza, le risorse*

⁸ L’art. 39 del RD n. 1214/1934 prevede che “*La Corte verifica il rendiconto generale dello Stato e ne confronta i risultati tanto per le entrate, quanto per le spese ponendoli a riscontro con le leggi del bilancio. A tale effetto verifica se le entrate riscosse e versate ed i resti da riscuotere e da versare risultanti dal rendiconto, siano conformi ai dati esposti nei conti periodici e nei riassunti generali trasmessi alla Corte dai singoli ministeri; se le spese ordinate e pagate durante l’esercizio concordino con le scritture tenute o controllate dalla Corte ed accerta i residui passivi in base alle dimostrazioni allegate ai decreti ministeriali di impegno ed alle proprie scritture*”.

⁹ Art. 40 del RD n. 1214/1934.

¹⁰ Rivosecchi G. (2021), “Il giudizio di parificazione dei rendiconti e all’accesso alla Corte costituzionale”, *Federalismi.it*, 27: 150.

*umane, la spesa sanitaria, il funzionamento dei controlli interni, le partecipazioni in società ed in altri organismi»*¹¹, così rendendo l'istituto complementare alle altre funzioni assegnate alle sezioni di controllo. Particolare rilevanza assumono, in tale ambito, le osservazioni formulate dalle sezioni di controllo in merito alla legittimità e regolarità della gestione e le conseguenti proposte di misure correttive e di interventi di riforma.

Destinatari del riscontro eseguito dalla magistratura contabile sono i Consigli regionale e provinciali, ai cui presidenti è trasmessa la decisione di parifica e l'annessa relazione. Le assemblee legislative sono poi chiamate ad approvare, con legge, i rendiconti generali, chiudendo così il ciclo di bilancio del precedente esercizio finanziario. L'art. 150 del regio Decreto n. 827/1924 afferma, in proposito, che il rendiconto *«una volta chiuso ed approvato per legge, è intangibile, né può essere modificato in nessuna delle sue parti»*.

Dalla breve analisi condotta emerge come il rilievo assunto dal giudizio di parificazione nell'ambito dei controlli di legittimità-regolarità abbia determinato un rinnovato ruolo di ausiliarietà della Corte dei conti, non più confinato alla funzione del controllo-referto, ma esteso all'accertamento in forma giudiziale di fatti giuridico-contabili a presidio della legalità finanziaria e nell'interesse dei principi costituzionali che vengono di volta in volta in rilievo¹².

2.2. La legittimazione della Corte dei conti a sollevare questione di legittimità costituzionale nell'ambito del giudizio di parifica

Così delineati i tratti fondamentali del giudizio in parola, occorre adesso affrontare il tema della legittimazione della Corte dei conti a sollevare, nell'ambito di esso, questione di legittimità costituzionale.

Il ricordato ampliamento dell'oggetto e del parametro del giudizio di parifica ha, infatti, comportato una rinnovata legittimazione della Corte dei conti a proporre questione di legittimità costituzionale, nel caso in cui sia necessario accertare la conformità a Costituzione dei titoli legislativi che hanno consentito l'impegno e il pagamento di poste allocate nel rendiconto.

Per vero, la legittimazione della Corte a proporre, in qualità di "giudice remittente", questione di legittimità costituzionale in sede di parifica è sempre stata ritenuta pacifica, trattandosi, sotto il profilo soggettivo, di un organo

¹¹ Corte dei conti, sezione di controllo per il Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Bolzano, deliberazione n. 9/2021/SCBOLZ/INPR.

¹² Rivosecchi G., *Il giudizio di parificazione dei rendiconti*, cit., 175.

magistratuale e, sotto quello oggettivo, di un giudizio svolto nelle forme della giurisdizione contenziosa. Tuttavia, la Corte costituzionale, in una prima fase, aveva escluso che potessero essere sollevate questioni di costituzionalità aventi ad oggetto la legge di bilancio o leggi di spesa “presupposte” per difetto di rilevanza. Tali leggi, in ossequio alla teoria formale del bilancio, avevano esaurito i loro effetti autorizzatori e il rendiconto si poneva rispetto ad esse come un mero raffronto di scritture contabili.

Con la Legge 468/1978, il bilancio ha perso il suo connotato di atto meramente ricognitivo di precedenti autorizzazioni legislative di spesa, divenendo a pieno titolo legge di indirizzo e salvaguardia della spesa stessa. Da ciò ne è conseguito un ampliamento del perimetro di cognizione della Corte dei conti in sede di parifica, rivolto a verificare la regolarità del rendiconto rispetto alla legislazione finanziaria, e un conseguente ampliamento dell’accesso alla giustizia costituzionale¹³. Al riguardo, non può non richiamarsi la sentenza n. 244/1995, con la quale i giudici costituzionali hanno ritenuto che, nel corso del giudizio di parificazione, potesse essere sollevata questione di legittimità costituzionale per violazione dell’obbligo di copertura finanziaria sancito dall’art. 81 della Costituzione da parte di una legge che abbia comportato effetti modificativi dell’articolazione del bilancio, incidendo così sugli equilibri della gestione.

In sede di parifica, l’estensione dell’ambito del controllo svolto dalla Corte dei conti alla legittimità delle singole partite di spesa e di entrata, dei relativi titoli e delle leggi di spesa presupposte allo scopo di accertare l’equilibrio di bilancio dinamico ha recentemente avuto come conseguenza un ampliamento “per oggetto” e “per parametro” dell’accesso da parte del giudice contabile alla Corte costituzionale. Esso, infatti, può ora avere ad oggetto tutte le disposizioni di legge statale, regionale e provinciale suscettibili di alterare l’equilibrio del bilancio ed avere a riferimento, oltre al ricordato obbligo di copertura finanziaria delle leggi di spesa *ex art. 81 Cost.*, anche le norme costituzionali sull’equilibrio di bilancio e sui limiti all’indebitamento, nonché la violazione dei parametri attinenti al riparto di competenze tra Stato e regioni/province autonome¹⁴.

Con riferimento a quest’ultimo parametro, va notato come la giurisprudenza costituzionale abbia fatto applicazione del c.d. criterio della ridondanza. In altri termini, il giudice contabile remittente deve dimostrare che la

¹³ Centrone D. (2020), *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, in Tenore V. e Napoli A. (a cura di), *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti. Analisi sistematica di tutte le tipologie di controllo spettanti alla Corte dei conti*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 266 e ss.

¹⁴ Corte cost., sentt. n. 196/2018, n. 138/2019 e n. 244/2020.

lesione dei parametri evocati abbia ridondanza funzionale sull'attività svolta in sede di parifica, poiché l'applicazione della legge della cui costituzionalità si dubita interferisce con la parificazione del rendiconto. Nella sentenza n. 138 del 2019, la Consulta – nel dichiarare costituzionalmente illegittima una legge della Provincia autonoma di Bolzano che consentiva ai propri dirigenti di conservare, come assegno personale, le indennità di direzione e coordinamento a vario titolo percepite dopo la cessazione dei relativi incarichi – ha accolto la prospettazione argomentativa delle sezioni riunite remittenti, secondo la quale se avessero parificato i capitoli del bilancio in applicazione delle norme denunciate, avrebbero validato un risultato non corretto, inficiando quindi gli equilibri di bilancio.

Per quanto riguarda, infine, gli effetti della pronuncia di accoglimento della questione di costituzionalità sollevata in sede di parifica, non può non rilevarsi che essi non paiono differenziarsi dai canoni dell'ordinario giudizio di legittimità in via incidentale. La declaratoria di incostituzionalità della disposizione legislativa di spesa – regionale o provinciale – produce infatti un effetto inibitorio all'applicazione della norma incostituzionale nel giudizio di parifica *a quo*, determinando una decisione di non parifica delle spese che hanno trovato il proprio titolo autorizzatorio nella legge dichiarata incostituzionale, con il conseguente obbligo per gli enti regionale o provinciali di procedere al recupero delle somme illegittimamente erogate.

3. Il controllo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni provinciali

L'art. 2 del D.P.R. n. 305/1988 stabilisce che le sezioni di controllo della Corte dei conti aventi sede nel territorio regionale svolgono il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni provinciali. Per quanto concerne, poi, le forme, i modi e gli esiti del controllo svolto dalle sezioni regionali, il successivo art. 6 della ricordata norma di attuazione dispone un rinvio dinamico alle leggi dello Stato disciplinanti le funzioni della Corte dei conti; rinvio che è da intendersi in primo luogo alle disposizioni della Legge n. 20/1994 che recano il nucleo essenziale della disciplina del controllo sulla gestione.

L'art. 3, comma 4, della Legge n. 20/1994 prevede, infatti, che la Corte dei conti svolga, anche in corso di esercizio, il controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni provinciali, nonché sulle gestioni fuori bilancio e sui fondi di provenienza europea, verifi-

cando la legittimità e la regolarità delle gestioni, nonché il funzionamento dei controlli interni a ciascuna amministrazione.

Nello svolgimento di tale controllo le sezioni della Corte dei conti sono tenute ad accertare, anche in base all'esito di altri controlli, la rispondenza dei risultati dell'attività amministrativa delle predette amministrazioni agli obiettivi stabiliti dalle leggi di principio e di programma regionali, provinciali ovvero statali, in quanto applicabili¹⁵, valutando comparativamente costi, modi e tempi dello svolgimento dell'azione amministrativa. Scopo del controllo è quello di accertare che le spese effettuate, pur disposte nel rispetto della normativa di riferimento, abbiano conseguito il miglior risultato, tenuto conto dei profili di efficienza, efficacia ed economicità, anche al fine della riqualificazione della spesa pubblica o di una diversa allocazione delle risorse.

Sul versante organizzativo, la sezione di controllo con sede a Trento è competente per il controllo sulla gestione finanziaria della Regione TAA/Südt. e della Provincia autonoma di Trento, mentre l'attività di verifica sulla gestione della Provincia autonoma di Bolzano spetta alla sezione di controllo con sede a Bolzano. Entrambe le sezioni definiscono entro il 30 novembre di ciascun anno i programmi e i criteri di riferimento del controllo da eseguirsi e ne danno comunicazione ai presidenti dei Consigli provinciali. Il principio della programmazione dell'attività di controllo è volto ad assicurare, anche a garanzia degli enti controllati, una maggiore razionalità e trasparenza dell'operato della Corte dei conti, oltretutto l'intelligibilità dei risultati ottenuti. In tal modo, la Corte rivolge la propria indagine ad un "campione" di tematiche ritenute di particolare interesse, individuate sulla base di vari parametri quali: l'importanza finanziaria, l'esistenza di notevoli rischi di irregolarità, i risultati di precedenti controlli, le richieste pervenute alla Corte da parte di altre istituzioni pubbliche.

Quanto agli esiti del controllo in esame, esso consta di relazioni che vengono inviate agli organi di indirizzo politico delle amministrazioni interessate, al fine di promuovere processi di autocorrezione nell'organizzazione, nei comportamenti e nelle tecniche di gestione e di delineare il quadro delle valutazioni politiche di questi nella loro attività di definizione dei compiti amministrativi.

La Corte informa del suo operato gli organi di indirizzo politico. In particolare, ai sensi del successivo comma 6, la Corte dei conti riferisce, con cadenza almeno annuale, ai Consigli provinciali sull'esito del riscontro eseguito. Le relazioni della Corte sono inviate, altresì, alle amministrazioni interessate, alle quali la Corte formula in ogni momento le proprie osserva-

¹⁵ Cfr. art. 6, comma 3, D.P.R. n. 305/1988.

zioni. Le amministrazioni destinatarie del controllo comunicano alla Corte e alle assemblee elettive, entro sei mesi dalla data di ricevimento della relazione, le misure conseguenzialmente adottate. Le relazioni della magistratura contabile contengono anche gli esiti delle verifiche sul funzionamento dei controlli interni (comma 7).

La giurisprudenza costituzionale¹⁶ ha ritenuto il controllo della Corte dei conti sulla gestione delle amministrazioni regionali e provinciali compatibile con gli ambiti di autonomia costituzionalmente garantita a detti enti. La Corte costituzionale, infatti, riconduce tale tipologia di controllo ad un *«compito essenzialmente collaborativo posto al servizio di esigenze pubbliche costituzionalmente tutelate, e precisamente volto a garantire che ogni settore della pubblica amministrazione risponda effettivamente al modello ideale tracciato dall'art. 97 della Costituzione, quello di un apparato pubblico realmente operante sulla base dei principi di legalità, imparzialità ed efficienza»*, escludendo che tale forma di controllo possa *«essere considerata come l'attribuzione di un potere statale che si contrappone alle autonomie delle regioni»*. Per il giudice delle leggi, infatti, ciò *«è la conseguenza del fatto che il controllo dei risultati della gestione è, prima di tutto, diretto a stimolare nell'ente o nell'amministrazione controllati processi di "autocorrezione" sia sul piano delle decisioni legislative, dell'organizzazione amministrativa e delle attività gestionali, sia sul piano dei "controlli interni". Ed, invero, perché questo obiettivo possa essere efficacemente perseguito, è determinante l'attribuzione di tale funzione di controllo a un organo, come la Corte dei conti, la cui attività contrassegna un momento di neutralizzazione rispetto alla conformazione legislativa (politica) degli interessi»*.

La circostanza che tale forma di controllo non sia assistita da misure sanzionatorie non deve tuttavia far ritenere che essa non sia efficace, dal momento che, come si è visto, questa è volta a stimolare processi di "autocorrezione" spontanea da parte delle amministrazioni controllate. Nel caso, poi, in cui le amministrazioni interessate dai "rilievi" non adottino le conseguenziali misure volte a rimuovere le criticità rilevate, oltre ad eventuali profili di responsabilità "giuridica" in capo agli amministratori e ai funzionari (si pensi alle ipotesi di responsabilità per danno erariale), potranno venire in rilievo responsabilità "politiche" dell'organo esecutivo dell'ente dinanzi all'assemblea elettiva destinataria del referto¹⁷.

¹⁶ Corte cost., sentt. n. 29/1995, n. 335/1995, n. 470/1997.

¹⁷ L'art. 2, comma 2, L.p. Bolzano n. 10/1992 afferma che *«Il/La presidente della Provincia, gli assessori e le assessore provinciali hanno la responsabilità politica per lo svolgimento dell'attività amministrativa nelle materie di propria competenza»*.

4. La verifica della sana gestione finanziaria attraverso i controlli sui bilanci di previsione e sui rendiconti provinciali

L'art. 1, comma 3, del D.L. 174/2012 ha esteso alle due Province autonome le verifiche sulla sana gestione finanziaria già previste nei confronti degli enti locali (art. 1, commi 166 e ss., della Legge 266/2005). Tale disposizione prevede che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi delle Province autonome, con le modalità e secondo le procedure di cui all'articolo 1, commi 166 e seguenti, della Legge 23 dicembre 2005, n. 266, al fine di verificare il rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno¹⁸, l'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, la sostenibilità dell'indebitamento e l'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti provinciali.

Il controllo in esame viene svolto, in virtù del richiamo operato alla Legge n. 266/2005, sulla base di "questionari-relazioni" predisposti dai collegi dei revisori dei conti delle due Province autonome nel rispetto delle linee guida della sezione delle autonomie della Corte dei conti; i questionari devono essere trasmessi, attraverso l'apposito applicativo informatico Con.Te., alle competenti sezioni regionali della Corte. Il comma 4 del soprarichiamato art. 1 del D.L. 174/2012, in ottica rafforzativa del controllo sulla sana gestione finanziaria, prevede che esso debba altresì verificare che i rendiconti delle due Province autonome tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività di riferimento e di servizi strumentali alle province medesime. Come si è avuto modo di rilevare in sede di illustrazione dei controlli interni, il controllo sulle società partecipate e, in generale, sugli organismi gestionali esterni, riveste un ruolo cruciale nell'esercizio della potestà provinciale di coordinamento della finanza pubblica, per i riflessi che gli andamenti economico-finanziari delle gestioni di detti organismi possono avere sul bilancio degli enti pubblici soci.

Prima di trattare degli esiti del controllo appena descritto, va notato come esso assuma carattere successivo, essendo effettuato su documenti di bilancio già approvati, e sia ascrivibile, secondo la giurisprudenza costituzionale¹⁹, alla categoria del riesame di legalità e regolarità.

¹⁸ Il riferimento al patto di stabilità interno è da intendersi ai nuovi vincoli del pareggio di bilancio.

¹⁹ Corte cost., sent. n. 23/2014.

Il comma 7 dell'art. 1 del cit. D.L. 174/2012, nel disciplinare gli esiti del controllo, ha voluto attribuire allo stesso carattere cogente, stabilendo che, qualora le sezioni di controllo accertino la presenza di squilibri di natura economico-finanziaria, la mancata copertura di spese, la violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o il mancato rispetto dei vincoli di finanza pubblica, sono tenute ad adottare una specifica pronuncia di accertamento. La pronuncia di accertamento comporta l'obbligo per l'amministrazione interessata di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della stessa, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità rilevate e a ripristinare gli equilibri di bilancio; provvedimenti questi ultimi che sono fatti oggetto, nei successivi trenta giorni, di apposita verifica da parte della Corte dei conti. Il legislatore aveva altresì previsto, per il caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi ovvero di esito negativo della verifica condotta in ordine agli stessi, un regime di limitazione dell'efficacia (anche parziale) degli atti (legislativi) sottoposti a controllo, con la preclusione per l'ente destinatario della pronuncia della Corte dei conti di dar corso ai programmi di spesa per i quali fosse stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 39/2014, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della disciplina recata dal comma 7, limitatamente alla parte in cui si riferisce al controllo dei bilanci preventivi e dei rendiconti consuntivi delle regioni (e delle due Province autonome), argomentando sulla base della circostanza che i bilanci preventivi e i rendiconti provinciali sono approvati con legge (provinciale), il che implica che i controlli sugli stessi si traducono in controlli su una legge.

Ciò equivarrebbe, secondo la Corte costituzionale, all'attribuzione al giudizio di controllo operato dalla Corte dei conti *«di un vero e proprio effetto impeditivo dell'efficacia della legge regionale (provinciale) in base alla quale dovevano essere realizzati i programmi di spesa la cui attuazione è interdetta»*. *«Tali effetti – sempre secondo il giudice delle leggi²⁰ – non possono essere fatti discendere da una pronuncia della Corte dei conti, le cui funzioni di controllo non possono essere spinte sino a vincolare il contenuto degli atti legislativi o a privarli dei loro effetti. Le funzioni di controllo della Corte dei conti trovano infatti un limite nella potestà legislativa dei Consigli regionali che, in base all'assetto dei poteri stabilito dalla Costituzione, la esercitano in piena autonomia politica, senza che organi a essi estranei possano né vincolarla né incidere sull'efficacia degli atti che ne sono espressione (salvo, beninteso, il sindacato di costituzionalità delle leggi regionali spettante alla*

²⁰ Corte cost., sent. n. 39/2014, punto n. 6.3.4.3.1 del “considerato in diritto”.

Corte costituzionale). La Corte dei conti, d'altro canto, è organo che – come, in generale, la giurisdizione e l'amministrazione – è sottoposto alla legge (statale e regionale); la previsione che una pronuncia delle sezioni regionali di controllo di detta Corte possa avere l'effetto di inibire l'efficacia di una legge si configura, perciò, come palesemente estranea al nostro ordinamento costituzionale e lesiva della potestà legislativa regionale».

5. La relazione annuale sulla tipologia delle coperture finanziarie e sulle tecniche di quantificazione degli oneri delle leggi provinciali

Come ampiamente illustrato nel capitolo precedente, l'obbligo di copertura finanziaria delle leggi onerose previsto dall'art. 81, terzo comma, della Costituzione trova diretta applicazione anche nei confronti dell'iniziativa legislativa delle due Province autonome. La necessità di assicurare il mantenimento degli equilibri finanziari giustifica, dunque, l'estensione anche alle anzidette autonomie speciali dell'apparato normativo in materia di copertura finanziaria regolato dalla Legge 196/2009, come la disciplina relativa alle diverse tipologie delle leggi onerose, nonché quella della cosiddetta relazione tecnica.

Oltre al(l'ordinario) controllo di costituzionalità su ciascun atto legislativo provinciale riservato alla Corte costituzionale, attivabile ad iniziativa del Governo mediante ricorso in via d'azione o ad iniziativa della magistratura contabile in via incidentale nell'ambito del giudizio di parificazione dei rendiconti generali delle due Province autonome, il D.L. 174/2012 ha voluto dare maggiore effettività al principio della copertura finanziaria con l'introduzione di una ulteriore forma di controllo collaborativo intestato alle sezioni di controllo della Corte dei conti.

In quest'ottica, l'art. 1, comma 2, del sopra menzionato D.L. 174/2012 dispone che le sezioni regionali di controllo trasmettano, annualmente, ai Consigli delle due Province autonome una relazione sulla tipologia delle coperture finanziarie adottate nelle leggi provinciali approvate nell'anno precedente e sulle tecniche di quantificazione dei relativi oneri²¹.

La relazione della magistratura contabile mira, in particolare, ad “arricchire il patrimonio conoscitivo” a disposizione dei Consigli provinciali sul

²¹ Il successivo comma 8 dispone che la relazione venga trasmessa, altresì, “alla Presidenza del Consiglio dei ministri e al Ministero dell'economia e delle finanze per le determinazioni di competenza”.

tema della copertura finanziaria e delle tecniche di quantificazione degli oneri previsti dalle leggi provinciali²². La materia, infatti, riveste un “elevato tasso di tecnicismo finanziario-contabile” e, in tal modo, le sezioni della Corte dei conti forniscono indicazioni utili, da un lato, a migliorare in via collaborativa la qualità della legislazione onerosa provinciale, anche nella prospettiva dell’attivazione di processi di “autocorrezione” nell’esercizio delle funzioni legislative e amministrative e, dall’altro, a prevenire squilibri di bilancio²³. In tale sede, la Corte dei conti ha il compito di valutare la razionalità e congruità delle stime e delle misurazioni che sorreggono le previsioni di spesa, senza che la stessa possa entrare nel “merito” delle scelte economiche (Corte cost., sent. n. 384/1991).

La relazione in esame deve necessariamente precedere – temporalmente e logicamente – il giudizio di parificazione dei rendiconti provinciali, in quanto sono questi a registrare gli effetti della vigente legislazione ‘onerosa’ approvata nell’esercizio da parificare. In tal modo, l’emersione di eventuali criticità riferibili alla legislazione provinciale potrà essere di ausilio sia nell’ambito dell’attività di verifica operata dalla Corte nella sede propria del giudizio di parificazione dei rendiconti provinciali (con la connessa facoltà di accesso alla giustizia costituzionale), sia dei più volte ricordati processi di autocorrezione da parte degli organi degli enti provinciali a ciò deputati.

6. La verifica (esterna) sul funzionamento dei controlli interni

L’art. 6 del D.P.R. n. 305/1988, in virtù del rinvio dinamico alle disposizioni dell’art. 3 della Legge 20/1994, prevede, tra l’altro, che le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti di Trento e Bolzano – nell’esercizio del controllo successivo sulla gestione del bilancio e del patrimonio delle amministrazioni provinciali – verifichino il funzionamento dei controlli interni.

La disposizione disegna un raccordo sinergico tra i controlli interni, affidati all’autonomia delle due Province autonome, e quelli esterni, esercitati dalla Corte dei conti in modo neutrale ed indipendente; ciò con l’obiettivo di stimolare i necessari processi di autocorrezione da parte degli enti provinciali. La verifica sul funzionamento dei controlli interni non costituisce oggetto di un autonomo potere di vigilanza intestato alla magistratura contabile, quanto piuttosto un elemento di valutazione inerente al più ampio controllo volto alla verifica dell’efficacia, dell’efficienza e dell’economicità dell’azione amministra-

²² Si veda Corte dei conti, sezione delle autonomie, deliberazione n. 08/SEZAUT/2021/INPR.

²³ Corte cost., sent. n. 39/2014.

tiva provinciale. Essa si sostanzia in verifiche di secondo grado volte, di regola, ad accertare l'avvenuta istituzione delle varie funzioni di controllo, la regolare costituzione degli organi e la funzionalità degli uffici a cui esse sono affidate, le tecniche e le metodologie di svolgimento dei controlli e le misure correttive adottate dalle amministrazioni in conseguenza dei rilievi formulati dagli organi di controllo interno.

In questo contesto ordinamentale si inserisce la disposizione dell'art. 1, comma 6, del D.L. 174/2012, la quale prevede che i presidenti delle due Province autonome trasmettano, annualmente, alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul sistema dei controlli interni e sui controlli effettuati nell'anno, predisposta sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie. Le linee guida forniscono, inoltre, utili indicazioni operative per la (auto)valutazione da parte delle strutture organizzative provinciali delle modalità di svolgimento e degli esiti dei controlli interni, suggerendo processi di autocorrezione in relazione a ciascuna tipologia di controllo interno.

Con riferimento alla circostanza che il legislatore abbia posto l'obbligo di presentare la relazione direttamente in capo all'organo di vertice dell'ente provinciale, le prime linee guida in materia hanno evidenziato come tale attribuzione tenda a sottolineare la responsabilità politica associata al corretto funzionamento dei controlli interni destinati alla verifica del grado di raggiungimento degli obiettivi prefissati²⁴, anche con riferimento alle gestioni degli organismi partecipati ed a quelle degli enti del servizio sanitario provinciale. Le relazioni presidenziali costituiscono, infatti, come osservato dalla stessa magistratura contabile, *“un importante ausilio informativo per verificare l'osservanza dei vincoli di finanza pubblica e il rispetto del principio di buona amministrazione nel governo dei territori, mettendo in luce la capacità dell'esecutivo di realizzare gli obiettivi programmati”*²⁵.

7. Le verifiche della Corte dei conti sull'impiego dei fondi del piano nazionale di ripresa e resilienza

L'art. 7, comma 7, del D.L. 77/2021 dispone che la Corte dei conti effettui controlli sull'acquisizione e sull'impiego delle risorse finanziarie provenienti dai fondi del piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR). In parti-

²⁴ Cfr. Corte dei conti, sezione delle autonomie, deliberazione n. 5/2013.

²⁵ Cfr. Corte dei conti, sezione delle autonomie, deliberazione n. 5 /SEAUT/2021/INPR, *Linee guida per le relazioni annuali dei presidenti delle regioni e delle province autonome sul sistema dei controlli interni e sui controlli effettuati nell'anno 2020, 2.*

colare, si prevede che lo svolgimento di tali verifiche trovi principale attuazione nell'ambito del controllo sulla gestione (art. 3, comma 4, L. 20/1994, richiamato dal D.L. 77/2021) e che lo stesso sia basato su valutazioni di economicità, efficienza ed efficacia circa l'acquisizione e l'impiego delle risorse finanziarie, con uno spostamento del baricentro dai controlli di conformazione a quelli volti ad assicurare la realizzazione degli obiettivi. Le risorse finanziarie sulla cui acquisizione e impiego dovrà vigilare la Corte dei conti sono quelle complessivamente messe a disposizione con il dispositivo per la ripresa e la resilienza e con il piano nazionale per gli investimenti complementari (PNC), istituito con D.L. 59/2021 e destinato a finanziare specifiche azioni che integrano e completano il PNRR. La struttura del piano è *performance based*, cioè fondata sul raggiungimento di risultati misurabili. In questa prospettiva, risulta centrale il raffronto dei risultati conseguiti con gli obiettivi programmatici declinati nel piano sulla base di precise scadenze temporali, al fine di ricalibrare gli interventi, ove questi non si presentino in linea con le scadenze programmate o dimostrino risultati non corrispondenti agli obiettivi. Il complesso quadro regolatorio del PNRR prevede una serie di momenti di verifica e monitoraggio da parte dei soggetti titolari degli interventi e di quelli preposti alla loro attuazione e affida alla Corte dei conti una importante funzione di controllo sull'impiego di tali risorse; controllo questo che per essere efficace deve cogliere eventuali criticità già in corso d'opera, individuando tempestivamente azioni correttive finalizzate a garantire il rispetto degli impegni presi. Destinatari del controllo in discorso sono anche le Province autonome di Trento e Bolzano che, in qualità di soggetti attuatori, sono chiamate a svolgere nell'arco temporale 2021-2026 un ruolo importante nella realizzazione dei traguardi ("*milestones*"), previsti per investimenti o riforme, e per il conseguimento degli obiettivi ("*targets*") programmati, cui è correlata l'assegnazione delle risorse in base ad indicatori qualitativi (per i traguardi) e quantitativi (per gli obiettivi). In questo contesto, le linee guida per la relazione del collegio dei revisori sul bilancio di previsione di regioni e province autonome per gli anni 2022-2024, adottate dalla sezione delle autonomie con deliberazione n. 3/2022, valorizzano in una apposita sezione l'acquisizione di informazioni da parte delle sezioni regionali di controllo finalizzate alla verifica dell'impatto del PNRR sulle gestioni di regioni e province autonome, anche con riferimento all'adeguatezza di alcuni aspetti organizzativi di tali enti, per favorire la corretta applicazione delle procedure relative alla gestione finanziaria, nonché per scongiurare inefficienze, ritardi, duplicazioni o sovrapposizioni nell'impiego di queste risorse.

8. Il controllo di regolarità sui rendiconti dei gruppi consiliari dei Consigli provinciali

L'art. 1, commi 9, 10, 11 e 12, del D.L. 174/2012 ha introdotto un controllo ad opera della magistratura contabile sulle spese dei gruppi consiliari dei Consigli provinciale.

Il comma 9 disciplina il rendiconto di esercizio annuale dei gruppi consiliari e la relativa articolazione, prevedendo che ciascun gruppo consiliare approvi un rendiconto di esercizio annuale, strutturato secondo le linee guida deliberate in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano e recepite con decreto del presidente del Consiglio dei ministri del 21 dicembre 2012; ciò al fine di assicurare la corretta rilevazione dei fatti di gestione e la regolare tenuta della contabilità (con l'indicazione delle risorse trasferite e dei titoli in base ai quali sono effettuati i trasferimenti).

Il comma 10 prevede che il rendiconto sia trasmesso da ciascun gruppo consiliare al presidente del Consiglio provinciale²⁶ per il successivo inoltro alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, affinché quest'ultima si pronunci, nel termine di trenta giorni dal ricevimento, sulla regolarità dello stesso con apposita delibera. In caso di mancata pronuncia nei successivi trenta giorni, il rendiconto di esercizio si intende comunque approvato.

Il comma 11 disciplina poi il giudizio di controllo operato dalla Corte dei conti, stabilendo che in caso di riscontrate irregolarità o di non conformità della documentazione a corredo del rendiconto, la sezione di controllo ne dia comunicazione al presidente del Consiglio provinciale affinché il gruppo consiliare interessato provveda alla regolarizzazione nel termine assegnato.

Dalla mancata regolarizzazione, ovvero dalla delibera di non regolarità del rendiconto, discende in capo al gruppo consiliare interessato l'obbligo di restituzione delle somme ricevute a carico del bilancio del Consiglio provinciale e non rendicontate.

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 39/2014, ha dichiarato costituzionalmente illegittima l'originaria previsione recata dalla disposizione in

²⁶ La Corte costituzionale, con la sentenza n. 39/2014, ha dichiarato costituzionalmente illegittima l'originaria previsione recata dalla disposizione in commento, nella parte in cui prevedeva il coinvolgimento del presidente della Giunta nella procedura di trasmissione dei rendiconti dei gruppi consiliari alla sezione di controllo della Corte dei conti e ricevimento delle comunicazioni in caso di riscontrate irregolarità, individuando il giudice delle leggi "nel presidente del Consiglio regionale (provinciale) l'unico organo legittimato alla rappresentanza dell'assemblea elettiva, tra l'altro garante dell'autonomia consiliare".

commento, nella parte in cui prevedeva – in caso di riscontrate irregolarità o di mancata regolarizzazione del rendiconto nei termini fissati – la sanzione per il gruppo consiliare della decadenza dal diritto all'erogazione di risorse a carico del Consiglio provinciale. Al riguardo, la giurisprudenza costituzionale ha statuito che i gruppi consiliari sono da qualificarsi *“come organi del consiglio e proiezioni dei partiti politici in assemblea regionale (sentenze n. 187 del 1990 e n. 1130 del 1988), ovvero come uffici comunque necessari e strumentali alla formazione degli organi interni del consiglio (sentenza n. 1130 del 1988). Introducendo una sanzione che, precludendo qualsiasi finanziamento, rischia potenzialmente di compromettere le funzioni pubbliche affidate ai gruppi consiliari, la norma impugnata rischia di pregiudicare il fisiologico funzionamento dell'assemblea regionale stessa, anche in ragione di marginali irregolarità contabili, pur in assenza di un utilizzo scorretto dei contributi assegnati. Ne consegue la lesione degli evocati parametri costituzionali posti a presidio dell'autonomia legislativa e finanziaria delle regioni ricorrenti (artt. 117 e 119 Cost.)”*²⁷.

Da ultimo, per comprendere la natura di questo controllo vanno richiamate le parole del giudice delle leggi²⁸, secondo cui quella predisposta dal legislatore è una *«...analisi obbligatoria di tipo documentale che, pur non scendendo nel merito dell'utilizzazione delle somme stesse, ne verifica la prova dell'effettivo impiego, senza ledere l'autonomia politica dei gruppi interessati al controllo. Il sindacato della Corte dei conti assume infatti, come parametro, la conformità del rendiconto al modello predisposto in sede di Conferenza, e deve pertanto ritenersi documentale, non potendo addentrarsi nel merito delle scelte discrezionali rimesse all'autonomia politica dei gruppi, nei limiti del mandato istituzionale»*.

9. L'attività consultiva e le ulteriori forme di collaborazione

Ancorché non caratterizzate dalle tipicità proprie della funzione di controllo, appare utile concludere la disamina dei controlli intestati alla Corte dei conti con l'illustrazione delle ulteriori forme di collaborazione che possono instaurarsi tra gli enti provinciali e la magistratura contabile.

In particolare, l'art. 6, comma 3-ter, del D.P.R. n. 305/1988 riconosce alla Regione TAA/*Süd*. e alle Province autonome di Trento e Bolzano la facoltà di richiedere alle sezioni locali della Corte dei conti, anche per conto degli

²⁷ Punto n. 6.3.9.7 del “considerato in diritto”.

²⁸ Corte cost., sent. n. 39/2014, punto n. 6.3.9.2 del “considerato in diritto”.

altri enti del sistema territoriale integrato regionale, pareri in materia di contabilità pubblica, nonché l'istituzione di "ulteriori forme di collaborazione" con lo scopo di assicurare la regolare gestione finanziaria e l'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa.

La sopra ricordata norma di attuazione (D.P.R. n. 305/1988) prevede a tal proposito due distinte fattispecie collaborative.

La prima è la cosiddetta attività consultiva in materia di contabilità pubblica che può essere svolta dalla Corte dei conti in favore degli enti territoriali. La richiesta di parere dell'ente territoriale deve essere formulata dai legali rappresentanti, ovvero dai rispettivi presidenti. Per quanto attiene all'ambito oggettivo, essa deve essere riconducibile alla materia della contabilità pubblica, da intendersi come "sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici"²⁹, ed avere ad oggetto "le sole questioni volte ad ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale"³⁰, non potendo rivolgere quesiti che implicino valutazioni su casi concreti o su comportamenti amministrativi specifici; ciò al fine di evitare ogni possibile ingerenza della Corte dei conti nelle funzioni di amministrazione attiva proprie degli enti territoriali. Quanto al procedimento, alla funzione consultiva si applica la disciplina del procedimento dinanzi alle sezioni regionali di controllo recata dall'art. 2 del regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, adottato con deliberazione n. 14/2000. Pertanto, ai sensi del comma 7 del suddetto articolo, la pronuncia consultiva deve essere resa in sede collegiale, con deliberazione assunta con la presenza di almeno tre componenti.

Il codice di giustizia contabile, nel prevedere agli artt. 69, comma 2, e 95, comma 4, rispettivamente, l'archiviazione per assenza di colpa grave quando l'azione amministrativa si è conformata al parere reso dalla Corte dei conti in via consultiva, nonché l'obbligo per il giudice di valutare sempre, ai fini dell'apprezzamento dell'elemento soggettivo della responsabilità erariale e del nesso causale, i pareri ritualmente resi dalla Corte dei conti in sede consultiva, parrebbe aver rafforzato il ruolo delle attribuzioni consultive della magistratura contabile, rendendo i pareri espressi di fatto vincolanti. Infatti, in caso di mancata conformazione degli atti successivamente adottati dall'amministrazione agli orientamenti espressi dalla Corte potrebbero configurarsi ipotesi di responsabilità erariale a carico dei funzionari.

Più di recente, in attuazione del regolamento (UE) 2021/241 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 12 febbraio 2021, che istituisce il dispo-

²⁹ Sezioni riunite della Corte dei conti, deliberazione n. 54 del 17 novembre 2010.

³⁰ Sezione delle autonomie della Corte dei conti, deliberazione 10 marzo 2006, n. 5.

tivo per la ripresa e la resilienza, e al fine di un efficace monitoraggio e controllo degli interventi dell'Unione europea per il periodo di programmazione 2021-2027, l'art. 46 della legge europea 2019-2020³¹ ha potenziato la funzione consultiva intestata alla magistratura contabile, estendendone l'ambito oggettivo alle risorse del PNRR. In particolare, il comma 2 della disposizione legislativa prevede che regioni e province autonome possano richiedere alle sezioni regionali di controllo pareri sulle condizioni di applicabilità della normativa di contabilità pubblica all'esercizio delle funzioni e alle attività finanziate con le risorse stanziare dal PNRR e con i fondi complementari al PNRR.

L'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 2 della citata legge europea, in linea con le sopra ricordate previsioni del codice di giustizia contabile, ribadisce inoltre l'effetto esimente dei pareri «qualora l'azione amministrativa si sia conformata ai pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva ai sensi del presente comma nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi».

Per quanto riguarda, invece, le “ulteriori forme di collaborazione” che possono instaurarsi tra le due Province autonome e le rispettive sezioni della Corte dei conti, si tratta di una fattispecie residuale e atipica, le cui concrete modalità di attuazione sono rimesse all'accordo delle parti. Seppur non abbia trovato ampia applicazione nella prassi, la disposizione assume carattere programmatico e costituisce espressione del principio di leale collaborazione istituzionale che deve informare i rapporti tra la Corte dei conti e le amministrazioni provinciali. Nello specifico, l'attivazione di ulteriori forme di collaborazione potrà avvenire su motivata richiesta dei legali rappresentanti delle amministrazioni provinciali, previa stipula di un apposito protocollo di intesa. La collaborazione deve essere orientata ad assicurare la regolare gestione finanziaria, nonché l'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa; inoltre, analogamente a quanto visto per la funzione consultiva, essa non potrebbe spingersi fino ad un coinvolgimento diretto della magistratura contabile nella sfera dell'amministrazione attiva.

10. I controlli della ragioneria generale dello Stato

10.1. Introduzione

Oltre alla magistratura contabile, un altro soggetto deputato all'effettuazione di controlli (esterni) nei confronti degli enti territoriali è la ragioneria generale dello Stato.

³¹L. n. 238/2021.

Dopo la declaratoria di illegittimità costituzionale dei poteri di verifica sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile previsti dall'art. 5 del D.lgs. n. 149/2011³², attivabili dai servizi ispettivi del Governo, residuano in capo alla ragioneria generale dello Stato solo due tipologie di controlli a carattere generale nei confronti delle (regioni e) province autonome: il monitoraggio dei conti pubblici e i controlli sul costo del lavoro nel settore pubblico. Tali controlli si sostanziano per lo più, come si vedrà meglio nel prosieguo, nell'acquisizione di dati con finalità conoscitiva, nella prospettiva del coordinamento della finanza pubblica.

10.2. Il monitoraggio dei conti pubblici

Come si è ampiamente illustrato nel presente lavoro, le due Province autonome e gli enti appartenenti al sistema territoriale di competenza di ciascuna provincia sono parte della cosiddetta “finanza pubblica allargata” e, in quanto tali, sono chiamati a concorrere al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica definiti in ambito nazionale in coerenza con le procedure e i criteri stabiliti dall'Unione europea, le cui conseguenti responsabilità sono in ogni caso imputate allo Stato.

In proposito, al fine di assicurare un efficace controllo e monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica, il titolo IV della Legge 196/2006 prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze acquisisca dagli enti territoriali i dati e le informazioni necessarie per le esigenze del coordinamento della finanza pubblica.

Nello specifico, l'art. 13 della richiamata Legge 196/2006 istituisce presso il Ministero dell'economia e delle finanze apposita banca dati unitaria (BDAP), nella quale le amministrazioni pubbliche provvedono ad inserire i dati concernenti i bilanci di previsione, le relative variazioni, i conti consuntivi e quelli relativi alle operazioni gestionali effettuate. L'art.14, commi 6-11, della medesima Legge n. 196 prevede, poi, un sistema di rilevamento telematico dei movimenti di cassa di tutte le amministrazioni pubbliche de-

³² La Corte costituzionale, con la sentenza 219/2013, ha dichiarato l'art. 5 del D.lgs. n. 149/2011 costituzionalmente illegittimo, nella parte in cui si applica a regioni a statuto ordinario e a statuto speciale e province autonome, in quanto la disposizione attribuisce “...non al giudice contabile, ma direttamente al Governo un potere di verifica sull'intero spettro delle attività amministrative e finanziarie della regione, nel caso di squilibrio finanziario, per mezzo dei propri servizi ispettivi”, ledendo in tal modo...”la rilevanza costituzionale dell'autonomia politica della regione”, la quale “si misura anche sul terreno della sottrazione dei propri organi e dei propri uffici ad un generale potere di sorveglianza da parte del Governo”.

nominato SIOPE. La relativa banca dati è alimentata giornalmente dalle amministrazioni pubbliche, per il tramite dei propri tesoriери, con i dati di tutti gli incassi e i pagamenti effettuati, codificati con criteri uniformi su tutto il territorio nazionale. La gestione del SIOPE è stata affidata dal legislatore alla Banca d'Italia. Le rilevazioni SIOPE, pur trattandosi di dati con finalità precipuamente statistiche, consentono al Ministero dell'economia e delle finanze il monitoraggio dei conti pubblici e la predisposizione delle statistiche trimestrali per la verifica del rispetto delle regole europee sui conti pubblici, attraverso l'acquisizione in tempo reale delle informazioni riguardanti il fabbisogno delle amministrazioni pubbliche.

Il comma 8-*bis* del sopramenzionato art. 14, aggiunto dall'art. 1, comma 533, della Legge 232/2016, ha potenziato il sistema SIOPE, con la previsione – «al fine di favorire il monitoraggio del ciclo completo delle entrate e delle spese» – che le pubbliche amministrazioni emettano reversali di incasso e mandati di pagamento con modalità informatiche che rispettino lo standard ordinativo informatico emanato dall'Agenzia per l'Italia digitale (AGID). Tale obbligo viene rafforzato dal divieto per gli istituti tesoriери di accettare disposizioni di pagamento con modalità differenti. Ciò a dimostrazione del ruolo sempre più incisivo assunto dalle rilevazioni SIOPE in relazione alle esigenze di controllo e di monitoraggio degli andamenti della finanza pubblica.

10.3. I controlli sul costo del personale nel settore pubblico

Al fine di realizzare il più efficace controllo del costo del lavoro, la ragioneria generale dello Stato effettua annualmente – ai sensi degli artt. 58 e 60 del D.lgs. 165/2001 – una serie di rilevazioni relative alla spesa per il personale sostenuta dalle amministrazioni pubbliche.

A tal fine, è previsto che tutte amministrazioni pubbliche, comprese le due Province autonome e gli altri enti insistenti sul territorio di ciascuna provincia, presentino – entro il mese di maggio di ogni anno – alla Corte dei conti e al dipartimento della funzione pubblica, per il tramite della ragioneria generale dello Stato, il conto annuale delle spese sostenute per il personale, accompagnato da una relazione in cui sono esposti i risultati della gestione del personale, con riferimento agli obiettivi stabiliti dalle leggi, dai regolamenti e dagli atti di programmazione di ciascuna amministrazione.

Seppur svolta con finalità prevalentemente informative e statistiche, la rilevazione del conto annuale consente l'acquisizione di dati e informazioni in merito al personale in servizio presso le pubbliche amministrazioni e alle

relative spese ed assume carattere strumentale rispetto all'esercizio, da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, dei compiti di monitoraggio sugli andamenti di finanza pubblica relativamente alla dinamica della spesa del personale delle pubbliche amministrazioni, nonché rispetto alla funzione di referto sulla gestione delle risorse finanziarie destinate al personale del settore pubblico, svolta annualmente dalla Corte dei conti nei confronti del Parlamento.

13. LA FINANZA DELLA REGIONE TRENINO-ALTO ADIGE/SÜDTIROL

di *Claudia Anderle**

1. La finanza regionale: il quadro giuridico vigente

L'ordinamento finanziario della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol è disciplinato nel titolo VI dello statuto, nonché nella normativa di attuazione in materia di finanza regionale e provinciale, emanata con il Decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 268 e successive modificazioni. Le disposizioni statutarie vigenti, come modificate prima a seguito dell'accordo di Milano e, poi, del patto di garanzia – di cui si è trattato ampiamente nei precedenti capitoli di questo volume –, prevedono la devoluzione alla Regione TAA di quote del gettito riscosso nel territorio regionale, relativo alle imposte ipotecarie sui beni situati nel territorio regionale (dieci decimi), alle imposte sulle successioni e donazioni e sul valore netto globale delle successioni (nove decimi), all'imposta sul valore aggiunto (un decimo), esclusa quella relativa all'importazione e al netto dei rimborsi previsti dall'articolo 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633¹, e ai proventi del lotto, al netto delle vincite (nove decimi).

Le entrate regionali, a decorrere dall'anno 2015, hanno subito una significativa contrazione in seguito al patto di garanzia e alla conseguente modifica delle norme statutarie effettuata con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015). È stata infatti ridotta da due decimi ad un decimo la devoluzione a favore della regione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto, destinando tale decimo alle due Province autonome di Trento e Bolzano.

Anche per la regione dal 1° gennaio 2011 le quote di gettito ad essa spettanti, ossia le quote del gettito delle imposte ipotecarie, delle imposte sulle

* Le dichiarazioni e le opinioni espresse nel capitolo sono quelle dell'autore e non necessariamente quelle dell'istituzione di appartenenza.

¹ D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 *Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto*. L'articolo 38-*bis* disciplina l'esecuzione dei rimborsi.

successioni e donazioni e dell'imposta sul valore aggiunto, vengono riversate direttamente, secondo le modalità stabilite dal decreto del ministro dell'economia e delle finanze del 20 luglio 2011 e ss.mm. Per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto, gli importi complessivamente riversati nell'anno, determinati con il meccanismo di calcolo indicato nell'articolo 7 del suddetto decreto, sono da considerarsi a titolo di acconto, con conguaglio – a debito o a credito – che viene definito nel secondo anno successivo a quello di riferimento.

I proventi del lotto sono invece devoluti integralmente tramite capitolo di spesa del bilancio dello Stato e vengono accertati a seguito di comunicazioni del Ministero dell'economia e delle finanze, dipartimento della ragioneria generale dello Stato, sulla base dei dati rilevati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli. Anch'essi vengono dapprima comunicati a titolo di acconto, con conseguente conguaglio due anni dopo.

La Regione TAA e le due Province autonome concorrono al risanamento della finanza pubblica con un contributo in termini di saldo netto da finanziare da versare annualmente allo Stato, la cui entità complessiva, dopo il patto di garanzia, è prestabilita ed indicata in una disposizione dello statuto (articolo 79, comma 4-*bis*). L'ammontare complessivamente dovuto è stato poi recentemente ridotto a seguito dell'accordo stipulato il 18 novembre 2021, lasciando peraltro inalterato l'importo del contributo a carico della Regione, pari a 15,091 milioni di euro annui.

La succitata disposizione statutaria ha previsto anche che la regione e le due Province autonome possano concordare l'attribuzione alla regione di una quota del loro contributo. Tale previsione ha trovato concreta applicazione a decorrere dall'anno 2016, anno in cui la regione si è accollata una quota del contributo delle province, per un ammontare pari ad euro 40 milioni. Negli anni successivi gli importi di cui si è fatta carico la regione sono stati ancora più rilevanti², con ciò liberando preziose risorse nei bilanci provinciali – tanto più negli anni della pandemia da Covid-19 – che hanno così potuto essere destinate ad altre voci di spesa.

La quota di accollo viene determinata annualmente con specifico accordo tra la Regione Trentino-Alto Adige e le Province autonome di Trento e di Bolzano, tenuto conto delle risorse finanziarie che la regione può mettere a disposizione e nel rispetto dei vincoli e degli equilibri di bilancio: in particolare vengono considerate le entrate di competenza dell'esercizio non utiliz-

² Si tratta nello specifico di: euro 236.988.158,00 nel 2017, euro 182.647.970,50 nel 2018, euro 194.397.124,00 nel 2019, euro 295.464.276,39 nel 2020, euro 284.291.482, 42 nel 2021, euro 170.692.738,70 nel 2022.

zate per le politiche regionali, ma, soprattutto, si utilizza il risultato di amministrazione degli esercizi precedenti, nonché le entrate straordinarie, tra cui le entrate derivanti da gettiti arretrati.

Nel 2015 i gettiti arretrati ammontavano a qualche centinaio di milioni di euro: nel corso degli ultimi anni la Regione TAA ha introitato consistenti quote di gettito riferite ad anni pregressi e rimaste da riscuotere nei confronti dello Stato, fino ormai alla pressoché totale estinzione di tale voce di entrata.

Il meccanismo dell'accollo ha consentito quindi di utilizzare tempestivamente e proficuamente le ingenti risorse che la Regione TAA aveva a credito con lo Stato, a mano a mano che il Ministero dell'economia e delle finanze disponeva i relativi versamenti.

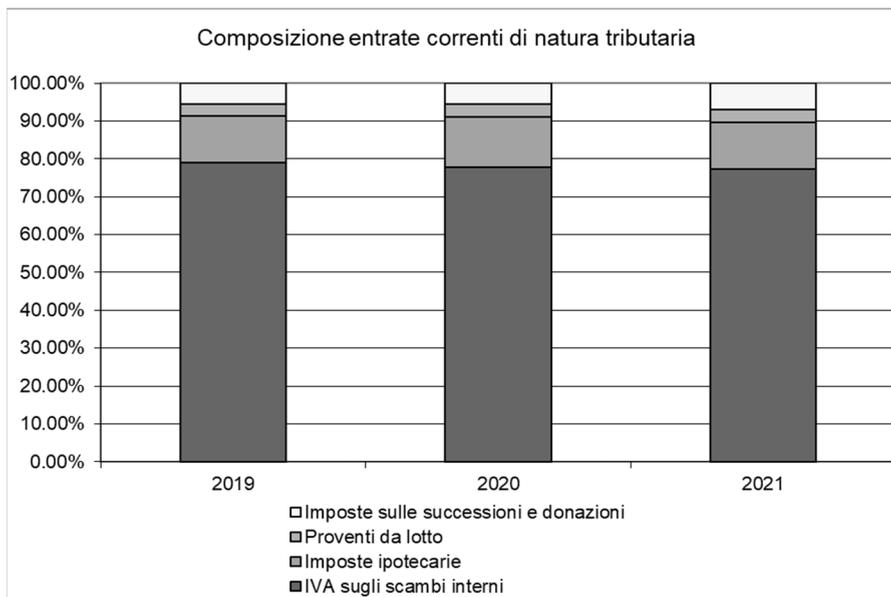
2. La composizione del bilancio regionale: entrate e spese

Le entrate regionali derivano sostanzialmente da entrate di natura tributaria. Le entrate tributarie di competenza (al netto di gettiti arretrati) rappresentano mediamente circa l'80% del totale delle entrate regionali. Di queste, la parte preponderante è rappresentata dalla devoluzione del gettito dell'imposta sul valore aggiunto.

Non vi sono invece entrate derivanti da trasferimenti correnti dallo Stato o da altre amministrazioni pubbliche. Sotto tale tipologia di entrata hanno trovato contabilizzazione a decorrere dall'esercizio finanziario 2018 solo trasferimenti da parte del Consiglio regionale, quale organo della Regione TAA, derivanti dal disinvestimento delle somme impiegate dal Consiglio medesimo in strumenti finanziari, in applicazione della disposizione contenuta nell'articolo 2 della Legge regionale n. 1 del 2017³, trasferimenti che hanno quindi mera natura di regolazione dei rapporti finanziari Regione TAA-C Consiglio regionale.

³ L'articolo 2 della Legge regionale 17 febbraio 2017, n. 1, *Disposizioni in materia di finanziamento del Consiglio regionale*, prevede che le somme trasferite negli anni al Consiglio regionale, non utilizzate per spese di funzionamento ed investite in strumenti finanziari, vengano trasferite al bilancio regionale sulla base di un programma pluriennale di disinvestimento, definito dall'ufficio di presidenza del Consiglio regionale, sentita la Giunta regionale.

Fig. 1 – Composizione entrate correnti di natura tributaria⁴



Tra le entrate extratributarie, poco significative sono quelle derivanti dai proventi della gestione dei beni (immobili), tenuto conto che questi sono pressoché esclusivamente utilizzati quali sedi di uffici regionali, per l'attività istituzionale dell'ente medesimo. Rientrano in tale titolo di entrata, oltre ai dividendi delle società partecipate (di rilievo quelli di Autostrada del Brennero S.p.A.), gli importi versati dalle società di assicurazione contro i rischi di incendio che operano sul territorio regionale, le quali sono tenute a versare alla regione un contributo per i contratti in essere su beni siti nel territorio regionale⁵.

Poca rilevanza rivestono anche le entrate in conto capitale, che vengono movimentate sostanzialmente solo in caso di operazioni di cessione di beni.

Negli ultimi anni hanno invece assunto una certa importanza le entrate da riduzione di attività finanziarie, in riferimento agli importi versati annualmente dalle due Province autonome di Trento e di Bolzano, sulla base di specifici piani di rientro, per la restituzione delle concessioni di credito di-

⁴ Fonte: documento di economia e finanza regionale (DEFER) 2022, pubblicato sul numero straordinario n. 2, del 1° agosto 2022, nel Bollettino Ufficiale della Regione n. 30.

⁵ Il versamento di tale contributo è previsto dall'articolo 32 della Legge regionale 20 agosto 1954, n. 24, *servizio antincendi*. L'entità del contributo e le modalità di determinazione del medesimo sono stati definiti con circolari ministeriali.

sposte a loro favore dalla regione negli anni dal 2012 al 2015, ai sensi dell'articolo 1 della Legge regionale n. 8 del 2012 e successive modificazioni⁶, al fine di sostenere investimenti strategici per lo sviluppo del territorio regionale.

Le particolari competenze attribuite alla Regione Trentino-Alto Adige dagli articoli 4, 5 e 6 dello statuto di autonomia, sostanzialmente di carattere ordinamentale, nonché la delega disposta da questa a favore delle due Province autonome di molte funzioni amministrative, influenzano evidentemente anche la composizione del bilancio regionale sul lato delle spese.

Il finanziamento delle funzioni delegate e trasferite alle Province autonome è infatti garantito da uno specifico fondo, istituito nel bilancio regionale a decorrere dall'esercizio 2005 e suddiviso in due parti in relazione al finanziamento delle spese correnti e delle spese in conto capitale. Il fondo viene ripartito annualmente dalla Giunta regionale, tenuto conto dei fabbisogni finanziari indicati dalle province medesime⁷. Nel fondo è compreso il

⁶ Legge regionale 13 dicembre 2012, n. 8, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2013 e pluriennale 2013-2015 della Regione Autonoma Trentino-Alto Adige (legge finanziaria)*.

⁷ Il fondo unico per il finanziamento delle funzioni delegate e trasferite alle Province autonome di Trento e di Bolzano è stato istituito con l'articolo 13 della Legge regionale 16 luglio 2004, n. 1, *Disposizioni per l'assestamento del bilancio di previsione dell'anno 2004 della Regione Autonoma Trentino-Alto Adige (legge finanziaria)*. Con tale articolo, così come sostituito dall'articolo 7, comma 1 della Legge regionale 21 dicembre 2004, n. 5, è stato inserito nel fondo il finanziamento delle funzioni delegate o trasferite ai sensi delle seguenti leggi regionali:

- Legge regionale 9 agosto 1957, n. 15, concernente gli istituti di patronato;
- Legge regionale 11 settembre 1961, n. 8 e s.m., concernente l'assicurazione obbligatoria contro silicosi e asbetosi;
- Legge regionale 14 febbraio 1964, n. 8 e s.m., concernente la cooperazione;
- Legge regionale 2 gennaio 1976, n. 1 e s.m., concernente provvidenze a favore di lavoratori affetti da sordità;
- Legge regionale 9 dicembre 1976, n. 14 e s.m., concernente provvidenze per il riscatto del lavoro all'estero;
- Legge regionale 2 settembre 1978, n. 17 e s.m., concernente i servizi antincendio;
- Legge regionale 28 luglio 1988, n. 15 e s.m., concernente la cooperazione;
- Legge regionale 24 maggio 1992, n. 4 e s.m., concernente la previdenza integrativa;
- Legge regionale 25 luglio 1992, n. 7 e s.m., concernente la previdenza integrativa;
- Legge regionale 28 febbraio 1993, n. 3 e s.m., concernente l'assicurazione volontaria per la pensione alle persone casalinghe;
- Legge regionale 27 novembre 1993, n. 19 e s.m., concernente l'indennità per i lavoratori disoccupati;
- Legge regionale 19 luglio 1998, n. 6 e s.m., concernente la non autosufficienza;
- Legge regionale 14 agosto 1999, n. 5, concernente le camere di commercio;
- Legge regionale 20 novembre 1999, n. 6, concernente la previdenza integrativa

finanziamento delle funzioni delegate alle province, dal 2004 e con diverse decorrenze, con la Legge regionale n. 3 del 2003⁸. Tra le funzioni delegate sono quindi ricomprese quelle in materia di camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, di sviluppo della cooperazione e vigilanza sulle cooperative, di enti di credito fondiario e di credito agrario, di casse di risparmio e di casse rurali, di aziende di credito a carattere regionale, di impianto e tenuta dei libri fondiari. Con la citata legge regionale è stato altresì disposto il trasferimento alle due Province autonome, con decorrenza 1° settembre 2004, delle deleghe delle funzioni statali in materia di catasto fondiario e urbano⁹. Conseguentemente a tali disposizioni legislative sono stati emanati una serie di provvedimenti concernenti il trasferimento di personale regionale e di immobili.

La disciplina relativa al fondo è stata oggetto di vari interventi legislativi di modifica, per regolare – o meglio specificare – le procedure di richiesta, utilizzo e gestione dei fondi da parte delle province. La riduzione ad un decimo delle devoluzioni del gettito Iva (disposta con la succitata Legge n. 190 del 2014) ha avuto un significativo impatto sulle entrate regionali, per cui si è resa altresì necessaria una complessiva ri-valutazione delle politiche attuate della regione negli ambiti di propria competenza, con particolare riferimento al finanziamento degli interventi delegati sotto il profilo amministrativo alle due Province autonome, anche al fine di rendere sostenibile e congrua l'entità dello stanziamento del fondo inserito a bilancio.

Su questo si fondano le disposizioni contenute negli articoli 9 e 10 della Legge regionale n. 7 del 2016¹⁰, con le quali sono stati abrogati, rispettivamente a decorrere dal 1° gennaio 2017 e dal 1° gennaio 2018, l'articolo 9 della Legge regionale 19 luglio 1998, n. 6, concernente l'assegnazione alle province di finanziamenti per l'istituzione di fondi a favore delle persone non autosufficienti, e l'articolo 3 della Legge regionale 18 febbraio 2005, n. 1, concernente l'assegno regionale al nucleo familiare.

- Legge regionale 17 aprile 2003, n. 3, concernente camere di commercio, cooperazione, credito, libro fondiario, catasto fondiario e urbano.

Con la Legge regionale 24 luglio 2014, n. 6 è stato conglobato nel fondo anche il finanziamento delle funzioni delegate con la Legge regionale 18 febbraio 2005, n. 1 e s.m., concernente il pacchetto famiglia e la previdenza sociale.

⁸ Legge regionale 17 aprile 2003, n. 3, *Delega di funzioni amministrative alle Province autonome di Trento e di Bolzano*.

⁹ Tale trasferimento è stato disposto ai sensi dell'articolo 1 del Decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 280, *Norme di attuazione dello statuto speciale della Regione Trentino-Alto Adige recante modifiche e integrazioni al D.P.R. 31 luglio 1978, n. 569, in materia di catasto terreni e urbano* e ss.mm.

¹⁰ Legge regionale 26 luglio 2016, n. 7, *Assestamento del bilancio di previsione della Regione autonoma Trentino-Alto Adige per gli esercizi finanziari 2016-2018*.

Il fondo stanziato nel bilancio 2022 per il finanziamento delle funzioni delegate alle province ammonta a 116 milioni di euro, di cui 20 milioni di euro in parte capitale e, nel suo complesso, costituisce la più significativa voce di spesa ricorrente del bilancio regionale.

Per quanto riguarda, in generale, la composizione della spesa del bilancio regionale, quella in conto capitale può considerarsi senz'altro residuale ed è costituita per circa la metà dai trasferimenti alle due Province autonome nell'ambito del fondo unico (contributi agli investimenti).

Sotto il profilo invece della natura delle spese del bilancio regionale, i trasferimenti correnti e, tra questi, quelli a favore di altre amministrazioni pubbliche (province autonome e comuni) rappresentano la tipologia predominante. Le spese di personale e le spese per acquisto di beni e servizi hanno peraltro riscontrato un sensibile aumento a seguito dell'assunzione in capo alla regione, a decorrere dal 1° gennaio 2017, della delega statale delle funzioni riguardanti l'attività amministrativa ed organizzativa di supporto agli uffici giudiziari del distretto, disposta con il Decreto legislativo n. 16 del 2017¹¹.

Le nuove funzioni in materia di giustizia, appena sopra richiamate, si aggiungono a quelle svolte ormai da tempo in materia di uffici del giudice di pace in virtù della normativa di attuazione dello statuto speciale contenuta nell'articolo 6 del Decreto legislativo n. 267 del 1992¹². Il relativo personale amministrativo, salva la dipendenza funzionale dal giudice di pace, è infatti inquadrato nei ruoli del personale regionale e la Regione Trentino-Alto Adige provvede alla fornitura delle attrezzature e dei servizi necessari per il funzionamento degli uffici.

Nel tempo sono state emanate varie leggi regionali attuative¹³, investendo molto, negli anni, nell'ambito degli uffici del giudice di pace. La regione, tra le altre cose, promuove e realizza progetti di sostegno all'attività di studio, ricerca e divulgazione in tema di giudice di pace, organizza corsi e seminari

¹¹ Decreto Legislativo 7 febbraio 2017, n. 16, *Norme di attuazione dello statuto speciale per la Regione Trentino-Alto Adige recanti disposizioni in materia di delega di funzioni riguardanti l'attività amministrativa e organizzativa di supporto agli uffici giudiziari*.

¹² Decreto legislativo 16 marzo 1992, n. 267, *Norme di attuazione dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige concernenti modifiche a norme di attuazione già emanate*

¹³ Legge regionale 2 maggio 1993, n. 9, *Norme sulla organizzazione amministrativa degli uffici del giudice di pace*; Legge regionale 28 aprile 1995, n. 3, *Ulteriori disposizioni sull'organizzazione amministrativa degli uffici del giudice di pace ed altre norme in materia di personale*; Legge regionale 20 novembre 1999, n. 8, *Attribuzione di indennità a favore dei giudici di pace della Regione Trentino-Alto Adige*; articoli 3 e 4, Legge regionale 21 dicembre 2004, n. 5, *Disposizioni per la formazione del bilancio annuale 2005 e pluriennale 2005-2007 della Regione Autonoma Trentino-Alto Adige (legge finanziaria)*.

di formazione, iniziale e permanente, per i giudici di pace e, a seguito della revisione della geografia giudiziaria di cui all'articolo 3, comma 2 del Decreto legislativo 7 settembre 2012, n. 156, ha mantenuto tredici dei diciannove uffici periferici, facendosi carico integralmente dei relativi oneri.

A seguito della riforma della magistratura onoraria di cui alla Legge n. 57 del 2016¹⁴ si è reso peraltro necessario armonizzare tale riforma con il peculiare ordinamento regionale e la stessa Legge n. 57 del 2016 ha previsto, all'articolo 8 comma 2, che tale armonizzazione venga demandata a successive norme di attuazione. Uno schema di (nuova) norma di attuazione in materia di giudice di pace è già stato approvato nel corso dell'anno 2021 dalla Commissione dei dodici, e quindi manca solo l'approvazione del relativo decreto.

Dal 2017 la Regione TAA, come detto sopra, ha acquisito in delega anche le funzioni riguardanti l'attività amministrativa ed organizzativa di supporto agli uffici giudiziari del distretto.

L'emanazione della normativa di attuazione recata dal Decreto legislativo n. 16 del 2017 consegue a quanto già previsto dall'articolo 1, comma 515, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (legge di stabilità 2014), che ha rinviato ad intese con lo Stato o ad apposite norme di attuazione la definizione degli ambiti per il trasferimento o la delega delle funzioni statali e dei relativi oneri finanziari riferiti, tra l'altro, alle funzioni amministrative, organizzative e di supporto riguardanti la magistratura ordinaria, tributaria e amministrativa, con esclusione di quelle relative al personale di magistratura, nonché i criteri e le modalità per il riconoscimento dei relativi oneri finanziari.

La Regione, quindi, dal 1° gennaio 2017 si è assunta tutte le spese per garantire il funzionamento degli uffici giudiziari del distretto: personale, escluso quello dirigenziale che è rimasto alle dipendenze del Ministero della giustizia, acquisto di beni e servizi, attrezzature ed arredi, gestione e manutenzione ordinaria degli immobili, etc. Sono escluse alcune particolari tipologie di spesa, espressamente indicate nella normativa di attuazione, che rimangono a carico dello Stato (servizi inerenti ai sistemi informativi automatizzati, all'elaborazione e gestione delle statistiche e alla tenuta dei casellari giudiziari), nonché le spese di manutenzione straordinaria degli immobili, che fanno capo alle province.

Gli oneri da riconoscere alla Regione TAA per l'esercizio della delega sono assicurati mediante scomputo dal contributo alla finanza pubblica in termini di saldo netto da finanziare dovuto allo Stato e vengono quantificati

¹⁴ Legge 28 aprile 2016, n. 57, *Delega al governo per la riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace.*

nell'ambito di accordi a carattere pluriennale con il Ministero della giustizia e con il Ministero dell'economia e delle finanze, che definiscono le dotazioni organiche, gli interventi da realizzare, i parametri di servizio e gli standard di funzionalità da assicurare.

In prima applicazione, fino alla stipula degli accordi, l'onere finanziario da riconoscere alla Regione TAA è stato individuato dalla normativa di attuazione nella media dell'onere sostenuto dallo Stato per la medesima funzione nel triennio 2013-2015. Di fatto, ad oggi, non si è ancora giunti ad una compiuta e formalizzata quantificazione degli oneri finanziari da riconoscere per l'esercizio della delega in esame.

Il meccanismo di scomputo degli oneri dal contributo alla finanza pubblica dovuto dalla Regione TAA ha trovato comunque applicazione già a decorrere dall'anno 2017 e, considerato l'ammontare delle spese che la regione ha sostenuto e sostiene annualmente per gli uffici giudiziari, tale contributo è stato sempre interamente compensato. Rimane tuttavia ancora aperta la regolazione delle partite finanziarie.

14. LA FUNZIONE “FINANZA LOCALE”

di *Gianfranco Postal*

1. Inquadramento generale

La descrizione della funzione “finanza locale”, intesa come materia di competenza rientrante nella potestà legislativa ed amministrativa, va necessariamente preceduta da un inquadramento generale, per quanto riguarda sia le autonomie speciali che quelle ordinarie. Ciò in quanto il quadro generale entro il quale si colloca la materia della finanza locale incide comunque in modo significativo anche sulle autonomie locali delle regioni a statuto speciale. Ciò vale ancor più in alcune di esse, come le autonomie speciali dell’arco alpino, che hanno sostituito lo Stato nella funzione “finanza locale”, piuttosto che, invece, la Regione Sicilia e la Sardegna, per le quali i trasferimenti statali anche in materia di finanza locale sono ancora prevalenti, considerando che le relative funzioni permangono in sostanza ancora in capo allo Stato¹.

Iniziando dai profili costituzionali, va innanzitutto ricordato come anche con la Costituzione repubblicana del 1948 l’ordinamento degli enti locali si sia sempre collocato, per le regioni a statuto ordinario, nell’ambito della sfera di competenza della potestà legislativa dello Stato. Questo, pur con una serie rilevante di innovazioni evolutive intervenute nel corso degli anni, con la legislazione ordinaria soprattutto a partire dagli anni ’70, con l’avvio dell’attuazione delle regioni a statuto ordinario, e quindi con la L. cost. n. 3/2001, recante modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione².

¹ Sul diverso assetto della finanza locale nelle regioni ordinarie e speciali, cfr. Rivosecchi G. (2017), “Autonomie territoriali e assetto della finanza locale”, *Federalismi.it*, 22, in particolare il par. 3.

² Sul riparto di competenze in materia di ordinamento degli enti locali, cfr. Sciallo G. (2005), “L’ordinamento degli enti locali e la competenza legislativa regionale”, *Giornale di diritto amministrativo*, 10: 1035 ss.

A seguito della modifica del titolo V della parte seconda della Costituzione – che sancisce la nuova impostazione dei ruoli istituzionali nell’ambito della Repubblica con una sorta di equi-ordinazione di comuni, province, regioni e Stato attraverso la nuova formulazione dell’art. 114 Cost. – è ridefinita anche la potestà amministrativa delle stesse autonomie (art. 118 Cost.), soprattutto sulla base dei principi di sussidiarietà ed adeguatezza, nonché (art. 119 Cost.) l’autonomia finanziaria degli enti locali, come autonomia di entrata e di spesa, sancendo una sorta di loro diritto, e di converso un obbligo della legge (dello Stato), di disporre delle risorse necessarie per finanziare integralmente le funzioni pubbliche loro attribuite (con le leggi statali e regionali)³.

Con la L. n. 42 del 2009, riguardante la delega al Governo per l’attuazione dell’art. 119 Cost. in materia di autonomia finanziaria degli enti locali e delle regioni, sono puntualmente declinati i principi fondamentali ed anche le funzioni statali rispetto al sistema della autonomie, regionali e locali, in particolare quelli di solidarietà e di coesione sociale, in modo da sostituire gradualmente, per tutti i livelli di governo, il criterio della spesa storica e garantire la loro massima responsabilizzazione, nonché l’effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti. Ad essi è correlata la funzione statale di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

I conseguenti decreti legislativi emanati in materia di finanza locale (D.lgs. n. 85 e n. 216 del 2010, D.lgs. n. 23 e n. 68 del 2011) declinano dunque il nuovo assetto dei rapporti economico-finanziari tra lo Stato e le autonomie territoriali delineato dalla Legge n. 42 del 2009; esso è incentrato sul superamento del sistema di finanza derivata e sull’attribuzione di una maggiore autonomia di entrata e di spesa agli enti, nell’ambito e in funzione del rispetto – a tutti i livelli istituzionali della Repubblica – dei principi di solidarietà, riequilibrio territoriale e coesione sociale, sottesi al nostro sistema costituzionale. Si evidenzia in particolare il D.lgs. n. 23/2011 in materia di “federalismo municipale”, con il quale – oltre a disciplinare le fonti di entrata dei comuni sotto forma di partecipazioni ai gettiti di tributi erariali, addizionali a tributi statali e di tributi locali, a disciplina statale ma con gettiti destinati agli enti locali (art. 7, che istituisce anche l’imposta municipale propria e quella secondaria), nonché di imposte di scopo – si prevede anche

³ Per l’inquadramento generale del sistema costituzionale di finanza territoriale si rinvia a: Guella F. (2014), *Sovranità e autonomia finanziaria negli ordinamenti composti. La norma costituzionale come limite e garanzia per le dimensioni della spesa pubblica territoriale*, Editoriale Scientifica, Napoli, e ai più ampi riferimenti ivi citati.

l'istituzione, nel bilancio dello Stato, del fondo perequativo per comuni e province⁴.

Le regioni a statuto speciale hanno tutte in comune la potestà legislativa esclusiva in materia di ordinamento degli enti locali; tale competenza è stata oggetto di vera e propria omogeneizzazione per effetto della Legge costituzionale n. 2 del 1993, che ha modificato in tal senso quattro dei cinque statuti delle regioni ad autonomia differenziata, esclusa la sola Regione Sicilia, che comunque di tale potestà già disponeva in precedenza⁵.

Sul fronte della finanza locale si manifesta la netta distinzione tra le speciali alpine e le insulari, che vede le prime sobbarcarsi integralmente i relativi oneri, con conseguente edificazione di un “sistema integrato”, concetto che, se si considerano i profili ordinamentali sopra ricordati, va ben oltre quanto previsto per le regioni ordinarie dalla legislazione statale, dal 2009 ad oggi, sulla regionalizzazione del patto di stabilità prima e, successivamente, sui patti regionalizzati nell'ambito della disciplina sul pareggio di bilancio ora in vigore.

Tale peculiare sistema va necessariamente correlato alla competenza regionale (non ancora attuata completamente per Sicilia e Sardegna) in materia di finanza locale, nonché in materia di tributi locali; peculiarità che differenziano nettamente le menzionate regioni speciali rispetto al modello delle regioni a statuto ordinario, come del resto si ricava anche dall'articolo 27 della Legge n. 42/2009⁶. Tale ultima disposizione prevede che le norme di attuazione previste per le autonomie speciali tengano conto della dimensione della finanza delle predette regioni e province autonome rispetto alla finanza pubblica complessiva, delle funzioni da esse effettivamente esercitate e dei relativi oneri, anche con riguardo alla materia della finanza locale. Oltre a ciò, si dovranno anche tenere in considerazione gli svantaggi strutturali permanenti, ove ricorrano, nonché i costi dell'insularità e dei livelli di reddito *pro capite* che caratterizzano i rispettivi territori o parte di essi, rispetto a quelli corrispondentemente sostenuti per le medesime funzioni dallo Stato, ovvero dal complesso delle regioni. Per regioni e province autonome a statuto speciale

⁴ Cfr. Martinengo S. (2013), “Il federalismo fiscale municipale e il difficile processo di autonomia degli enti locali”, *Studium iuris*, 5: 550 ss.

⁵ Sul tema sia consentito rinviare a: Postal G. (2018), *Il governo locale: Trentino*, in Happacher E. e Toniatti R. (a cura di), *Gli ordinamenti dell'Euregio*, FrancoAngeli, Milano, 221 ss.

⁶ Cfr. Lutteri C. (2010), “Nuove norme di coordinamento della finanza della Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol e delle Province autonome”, *Informator*, 1: 50 ss.; ed anche, Guella F. (2012), *Le autonomie regionali differenziate nella riforma del “federalismo fiscale. Art. 27 L. 42/2009 e modelli di coordinamento della specialità, tra autonomia e principio di unità*, in Mangiameli S. (a cura di), *Il regionalismo italiano dall'Unità alla Costituzione e alla sua riforma*, Giuffrè, Milano, 627 ss.

che esercitano le funzioni in materia di finanza locale si terrà anche conto della spesa sostenuta dagli enti locali. Le predette finalità sono attuate con le modalità, le condizioni e nella misura stabilita dalle norme di attuazione degli statuti speciali, anche mediante l'assunzione di oneri derivanti dal trasferimento, o dalla delega, di ulteriori funzioni statali alle medesime regioni e province autonome. Potranno, infine, essere definite anche altre misure finalizzate al conseguimento di risparmi per il bilancio dello Stato, sempre con modalità stabilite dalle stesse norme di attuazione.

Dunque, Valle d'Aosta, Trentino, Alto Adige e Friuli-Venezia Giulia hanno in comune anche la competenza legislativa e amministrativa in materia di finanza locale, che esercitano effettivamente sulla base delle norme di attuazione o delle norme dello statuto stesso, come modificate ed integrate nel tempo. Va anche annotato come la finanza locale, ove espressamente prevista dallo statuto come materia e funzione di competenza regionale, si collochi nell'ambito dell'autonomia finanziaria complessiva spettante a regione/provincia autonoma e si caratterizzi per le garanzie connesse al c.d. principio pattizio, in questo caso riferito anche alla facoltà di modificare, come previsto dagli statuti con la sola eccezione della Sicilia, le norme statutarie relative alla finanza con legge ordinaria, su concorde richiesta o previa intesa tra regione interessata e Governo⁷. Questo aspetto assume ulteriore rilevanza se si specifica come la medesima previsione statutaria si riferisca anche alla materia dei tributi, sia regionali/provinciali, che locali.

Le diverse esperienze delle autonomie speciali si percepiscono pertanto anche a partire dall'analisi dei soggetti dell'ordinamento locale, risultanti direttamente dalle disposizioni degli statuti speciali, dalle relative norme di attuazione e dal conseguente esercizio della potestà legislativa regionale nelle materie ad esso afferenti.

⁷ Carli M. (2018), *L'autonomia finanziaria*, in *Diritto regionale: le autonomie regionali, speciali e ordinarie*, parte terza, capitolo primo, Giappichelli, Torino. Per una disamina di questo aspetto procedurale si rinvia al capitolo 6 in questo volume.

2. Il quadro statutario e la competenza provinciale in materia di finanza locale (inclusi i tributi propri locali): breve cronistoria e ricostruzione del quadro normativo vigente

2.1. Nelle altre regioni a statuto speciale

Sempre nell'ottica di un approccio che tenga conto del quadro generale, almeno con riguardo alle autonomie speciali, qualche cenno va fatto anche agli statuti speciali e alle relative norme di attuazione in materia di finanza locale e tributi locali.

In materia di tributi locali, il limite alla potestà legislativa per le autonomie speciali – a differenza di quelle ordinarie, per le quali i limiti sono fissati dall'articolo 117 Cost.⁸ – è dato dagli statuti stessi, in modo differenziato. Si va dai principi del sistema tributario statale per Trentino-Alto Adige e Sardegna⁹, ai principi dell'ordinamento tributario per la Valle d'Aosta o piuttosto all'armonia con il sistema tributario per il Friuli-Venezia Giulia, mentre nulla dice lo statuto per la Regione Sicilia¹⁰; in quest'ultimo caso una norma di attuazione impone il limite dei principi del sistema tributario¹¹.

La Valle d'Aosta godeva originariamente, ai sensi dell'art. 3, lett. f. St., di una competenza integrativo-attuativa in materia di «finanze regionali e comunali». È però dagli anni '80 che il ruolo della regione assume un'importanza significativa, a seguito dell'aumento degli spazi finanziari a disposizione della stessa – con l'attribuzione di ulteriori compartecipazioni ai tributi erariali percepiti sul territorio regionale (L. 690/1981) – e con il successivo trasferimento di parte degli stessi agli enti locali della regione (a partire dalla L.r. 15/1986), ma soprattutto in virtù dell'adozione di apposite norme di attuazione in materia. In tal senso, il D.lgs. 431/1989 prevede che le risorse finanziarie attribuite dallo Stato agli enti locali nella regione siano corrisposte direttamente alla regione e che sia poi la stessa a ripartire fra gli enti locali le assegnazioni statali – assieme a quelle regionali – secondo criteri che corrispondano sia ai programmi di sviluppo regionali, sia all'adeguamento dei mezzi finanziari alle funzioni svolte a livello locale (art. 3). Nell'ambito dei

⁸ Dati dalla competenza statale esclusiva in materia di sistema tributario dello Stato, nonché con quella concorrente (limite dei principi fondamentali) in materia di coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario.

⁹ TAA = Trentino-Alto Adige/*Südtirol*; FVG = Friuli-Venezia Giulia; SA = Sardegna; VdA = Valle d'Aosta/*Vallée d'Aoste*.

¹⁰ Art. 6 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074 e ss.mm.

¹¹ Riferimento a: Carli M. (2018), *Diritto Regionale, Le autonomie ordinarie e speciali*, Giapichelli, Torino.

principi stabiliti dalla legge statale, viene poi riconosciuta la competenza regionale ad adottare norme in materia di contabilità locale, di contratti pubblici e di coordinamento dei conti pubblici (art. 6). Si vede come – già prima dell’attribuzione della competenza esclusiva in materia di enti locali – la regione assumeva un importante ruolo di coordinamento della finanza locale.

A seguito di tale ampliamento delle competenze regionali, sono stati posti direttamente a carico della regione (a partire dal 1° gennaio 1994) i trasferimenti statali spettanti agli enti locali (art. 16, c. 6, L. 537/1993) e la regione è stata individuata come l’unico referente finanziario degli stessi, con l’eccezione delle spese per i servizi indispensabili nelle materie di competenza statale, delegate o attribuite ai comuni (D.lgs. 504/1992; D.lgs. 320/1994). La regione è intervenuta organicamente in materia con la L.r. 48/1995 recante “interventi regionali in materia di finanza locale”, con gli aggiornamenti intervenuti fino al 2016 con la L.r. n. 16, che costruisce l’ordinamento finanziario locale sul riconoscimento dell’autonomia finanziaria degli enti locali, fondata sulla certezza delle risorse trasferite (art. 2)¹².

La Regione Friuli-Venezia Giulia ha assunto la potestà legislativa primaria in materia di finanza locale, ordinamento finanziario e contabile, amministrazione del patrimonio e contratti degli enti locali, con il D.lgs. 9/1997, norma d’attuazione dello statuto speciale, che ha identificato il contenuto della competenza regionale in materia di enti locali. Il finanziamento degli enti locali deve essere effettuato con oneri a carico del bilancio regionale, eccezion fatta per le funzioni statali ad essi delegate o attribuite. Di conseguenza, l’entrata in vigore di tale nuovo riparto (1° gennaio 1997) è stata coordinata con la modifica delle disposizioni finanziarie dello statuto, con attribuzione di maggiori risorse alla regione medesima avvenuta con D.lgs. 8/1997.

Il legislatore regionale gode, dunque, di discrezionalità nel determinare entità e modalità dei finanziamenti a favore degli enti locali rispetto alle risorse complessive a disposizione del bilancio regionale, potendo così differenziare le proprie scelte politiche, relative all’allocazione delle risorse, da quelle del legislatore statale. Con la L.r. 10/1997 la regione ha cominciato a finanziare gli enti locali sulla base della spesa storica, secondo i dati forniti dal Ministero dell’interno, mentre successivamente, con la L.r. 1/2003, è stato stabilito che gli enti locali avrebbero goduto di una compartecipazione reale al gettito effettivo delle compartecipazioni regionali ad alcuni tributi

¹² Per l’esperienza della Valle d’Aosta in generale, cfr. Bieler P. (2014), *I rapporti finanziari tra la Regione autonoma Valle d’Aosta e lo Stato*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 155 ss.

erariali. Di conseguenza, l'entità dei trasferimenti non sarebbe più stata predeterminata in misura fissa, ma preventivata nel suo ammontare nella legge finanziaria e accertata definitivamente in sede d'assestamento del bilancio di previsione della regione nell'anno successivo, così collegando le disponibilità finanziarie in capo agli enti locali alla capacità finanziaria espressa nel tempo dal territorio.

Per quanto riguarda l'attuazione del patto di stabilità interno a livello regionale, la regione si è fatta da subito portatrice di un'ottica di differenziazione della regolamentazione dello stesso per gli enti locali del Friuli-Venezia Giulia, nell'ambito degli spazi lasciati alle regioni ad autonomia speciale dalla legislazione statale. Progressivamente, il legislatore regionale ha cercato di incentivare la gestione del patto di stabilità interno a livello regionale in un'ottica "di sistema", nel rispetto del principio di leale collaborazione fra i diversi livelli di governo. A questa logica corrisponde, prima di tutto, l'inserimento delle regole del patto nella legge finanziaria regionale, la quale è sottoposta al parere obbligatorio del Consiglio delle autonomie locali (art. 8, L.r. 12/2015, ma già prima art. 34, L.r. 1/2006).

La Legge regionale 18/2015¹³ (art. 5) riconosce l'autonomia finanziaria degli enti locali (comprese le unioni territoriali intercomunali - UTI), già garantita in via generale dall'art. 119 Cost.; da ciò consegue direttamente il disfavore per i trasferimenti a destinazione vincolata agli enti locali, permessi solo ove rispondano «a interessi primari dell'intera comunità regionale o a obiettivi di riequilibrio territoriale non realizzabili con i meccanismi ordinari» (art. 6, c. 3). L'art. 8 riconosce la potestà impositiva autonoma degli enti locali, in relazione alle rispettive competenze, e disegna un conseguente quadro delle rispettive entrate (c.d. "finanza federale"), le quali consistono in: a. tributi propri, istituiti con legge statale o regionale; b. addizionali e compartecipazioni ai tributi erariali e addizionali e compartecipazioni ai tributi regionali; c. trasferimenti regionali; d. trasferimenti erariali (art. 9, c. 3, D.lgs. 9/1997); e. trasferimenti dell'Unione europea; f. altre entrate.

Le entrate tributarie dovranno essere poi disciplinate da una 'legge organica' regionale (art. 9). Nel sistema di finanziamento degli enti locali, i trasferimenti regionali mantengono comunque un ruolo centrale, anche in funzione perequativa (art. 11 ss.). A tal fine, sono previsti vari fondi, alcuni dei quali espressamente destinati a finanziare le funzioni svolte dalle UTI, la cui consistenza è determinata con l'approvazione del bilancio di previsione fi-

¹³ Legge regionale 17 luglio 2015, n. 18 "La disciplina della finanza locale del Friuli-Venezia Giulia, nonché modifiche a disposizioni delle leggi regionali 19/2013, 9/2009 e 26/2014 concernenti gli enti locali".

nanziario regionale (art. 13, c. 1); in ogni caso, si stabilisce che una quota annuale delle compartecipazioni regionali ai tributi erariali deve essere destinata al finanziamento del sistema degli enti locali (art. 13, c. 2), a garanzia della quantità di risorse finanziarie a disposizione degli stessi¹⁴.

La Sardegna e la Sicilia non hanno assunto l'integrale gestione della finanza locale come avvenuto per le esperienze finora illustrate, cosicché la relativa disciplina fa tuttora in gran parte capo allo Stato. Ad ogni modo, entrambe le regioni finanziano in misura significativa gli enti locali del proprio territorio, anche se entrambe le legislazioni si muovono essenzialmente all'interno dei medesimi spazi lasciati dal legislatore statale per le regioni ordinarie¹⁵.

Lo Statuto della Regione Sicilia prevede, al titolo V, la disciplina della materia "patrimonio e finanze" (artt. da 32 a 41), ma nessuno di essi tratta di finanza locale, né di tributi locali. L'articolo 14 individua, tra le materie attribuite alla potestà legislativa esclusiva o primaria dell'assemblea regionale, il "regime degli enti locali e delle circoscrizioni relative". Nel quadro dei principi "generali", l'articolo 15 sancisce che alla regione spetta la legislazione esclusiva e l'esecuzione diretta in materia di circoscrizione, ordinamento e controllo degli enti locali. Alla regione è riconosciuta, già a livello statutario, la potestà legislativa in materia di tributi regionali e locali: si tratta di una potestà concorrente, da esercitarsi nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato, come precisato dalle relative norme di attuazione¹⁶.

Le norme di attuazione statutaria della Regione Sicilia, rilevanti in materia di finanza sono:

a) il D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074¹⁷, il cui art. 6 definisce in termini generali la potestà legislativa regionale in materia tributaria: stabilisce infatti che, salvo quanto la regione disponga nell'esercizio e nei limiti della competenza legislativa ad essa spettante, le disposizioni delle leggi tributarie dello Stato hanno vigore e si applicano anche nel territorio della regione. Nei limiti dei principi del sistema tributario dello Stato, la regione può istituire nuovi

¹⁴ Sull'esperienza della Regione Friuli-Venezia Giulia, cfr. D'Orlando E. e Mezzetti L. (a cura di) (2017), *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Friuli-Venezia Giulia*, Giappichelli, Torino; ed anche – per la disciplina più risalente nel tempo – Sidar L. (1970), "Provvidenze in favore dei comuni e delle province nel Friuli-Venezia Giulia", *La funzione amministrativa*, 8: 569 ss.

¹⁵ Per riferimenti alle esperienze finanziarie delle due regioni citate, cfr. in generale: Barone Ricciardelli E. (2007), "Le novità in materia di finanza delle Regioni Sicilia e Sardegna", in *I Tributi locali e regionali*, 3: 331 ss.

¹⁶ Art. 6 D.P.R. n. 1074/1965.

¹⁷ Come da ultimo modificato dal D.lgs. 11 dicembre 2016, n. 251, e dal D.lgs. 25 gennaio 2018, n. 16.

tributi in corrispondenza alle particolari esigenze della comunità regionale, riferendosi quindi, almeno potenzialmente, anche ai tributi locali;

b) il D.P.R. 19 luglio 1956, n. 977, in materia di enti locali, il cui art. 8 prevede che le attribuzioni in materia di bilancio e di applicazione di tributi – che in base alle leggi tuttora in vigore spettano alla commissione centrale per la finanza locale e alla giunta provinciale amministrativa¹⁸ (GPA) – vengono esercitate nella Regione Sicilia, nei modi previsti dalle leggi stesse, rispettivamente da una commissione regionale, nominata dal presidente della Regione, e dalle commissioni provinciali di controllo.

Da quanto sopra si deduce che il quadro di riferimento normativo in materia di finanza, bilanci e tributi locali è quello statale. Con legge finanziaria regionale per il 2014 (L.r. n. 5/2014) è stato istituito un fondo perequativo regionale finanziato con la quota della compartecipazione al gettito Irpef spettante alla regione, attribuita agli enti locali dalla regione stessa (art. 6). La medesima regione ha altresì disciplinato il patto di stabilità regionale con l'art. 2 della L.r. 7/2012, che recepisce la disciplina statale di cui all'art. 1, cc. 138-143, L. 220/2010 (legge di stabilità 2011).

Lo Statuto della Regione Sardegna, similmente a quello della Regione Sicilia, oltre alla potestà legislativa esclusiva in materia di ordinamento degli enti locali e all'attribuzione alla regione del controllo sugli atti degli enti locali, non prevede specifiche norme in materia di finanza locale o di tributi locali. Anche le norme di attuazione statutaria non prevedono specifiche disposizioni riguardanti la finanza e i tributi locali. Così, nello stesso solco, anche la più recente norma di attuazione in materia di entrate erariali della regione, non contiene disposizioni riferite alla finanza ed ai tributi locali.

Con L.r. 2/2007 la Sardegna ha istituito un fondo unico per il finanziamento delle autonomie locali nel quale, fino alla riforma del regime finanziario degli enti locali, ha fatto confluire le risorse prima previste da diverse fonti per un'articolata serie di interventi (art. 10). Le risorse sono assegnate senza vincolo di destinazione, ma spetta ora agli enti locali realizzare tramite le stesse gli obiettivi settoriali stabiliti dalle normative richiamate. I criteri di assegnazione delle risorse disponibili sono stabiliti dalla Giunta regionale, ma secondo criteri prefissati dalla legge: in particolare, il 40 per cento in parti uguali e il restante 60 per cento in proporzione alla popolazione.

Per quanto riguarda il patto di stabilità interno, la Sardegna è intervenuta con L.r. 16/2010 (Disposizioni relative al patto di stabilità territoriale) ai

¹⁸ Organo locale dell'amministrazione dello Stato a carattere collegiale, la cui azione è esercitata nell'ambito della circoscrizione provinciale. Era stata istituita con legge del 1888, al fine di riservare allo Stato funzioni di controllo sugli atti degli enti locali.

sensi dell'art. 77-ter, D.L. n. 112/2008, convertito, con modificazioni, in L. 133/2008.

2.2. Nelle Province autonome di Trento e di Bolzano

Con riferimento al Trentino-Alto Adige/*Südtirol*¹⁹, si consideri innanzitutto la particolare architettura istituzionale che contraddistingue le istituzioni in questo territorio: rispetto alle due Province autonome di Trento e Bolzano, la Regione TAA assume quasi la funzione di “tessuto connettivo” di un ordinamento complesso. In tale contesto, alle competenze ordinamentali della regione relative agli enti locali, come in altre rilevanti ma limitate materie, corrisponde la competenza attribuita alla potestà legislativa provinciale nelle materie “sostanziali” della finanza locale, dei tributi locali, oltre che in numerose altre materie che riguardano la quasi totalità delle competenze amministrative e regolamentari degli enti locali²⁰. Infatti, le Province di Trento e Bolzano, a dispetto del *nomen iuris*, hanno caratteristiche molto peculiari, costituzionalmente garantite (art. 116, co. 2 Cost.), che le rendono assolutamente diverse dal modello provinciale rinvenibile nelle altre parti del Paese²¹. A tal proposito basti considerare che alle stesse lo statuto di autonomia attribuisce potestà legislativa primaria (o esclusiva) o secondaria (concorrente) in oltre 40 materie, spaziando dall'ambiente all'economia, dall'istruzione alla sanità e all'assistenza, ai servizi pubblici e alle infrastrutture, quindi del tutto simili ad una regione a statuto speciale.

Alle Province autonome di Trento e di Bolzano l'articolo 80 dello statuto vigente, dopo le modifiche del 2009 e del 2014, riconosce potestà legislativa in materia di finanza locale nonché di tributi locali, con riferimento a tutte le materie di competenza; senza peraltro specificare se il riferimento è alla competenza propria, per cui è da ritenersi correlata a tutte le materie, *ivi* comprese quelle per le quali la competenza (legislativa e amministrativa) è delegata. Il medesimo articolo 80 individua anche i limiti della potestà legislativa nelle materie suddette, riferendosi esplicitamente a quelli dell'articolo 4 St. (potestà legislativa primaria), aggiungendo anche quelli derivanti dall'ordinamento europeo, peraltro implicitamente già contenuti nell'articolo 4 stesso.

La materia finanza locale è precisata dall'articolo 81 St. che ne individua

¹⁹ In breve, TAA/*Südt*.

²⁰ Quali i bilanci, l'assistenza, l'urbanistica, i trasporti, il ciclo dell'acqua e dei rifiuti e gli altri servizi locali, solo per citarne alcuni.

²¹ Sia consentito rinviare a: Postal G. (2011), *Il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica*, cit., 937 ss.

la finalità, definendola come adeguamento delle finanze dei comuni al raggiungimento delle finalità e all'esercizio delle funzioni stabilite dalle leggi – da intendersi come leggi regionali, provinciali e statali – nei limiti di quanto applicabili nel rispettivo territorio²². Le eventuali norme statali applicabili sono individuate sulla base di quanto stabilito dallo statuto (artt. 4, 5 e 105) e dal Decreto legislativo 22 marzo 1992, n. 266 (art. 2), in materia di rapporto tra le leggi statali e quelle regionali/provinciali. I predetti mezzi finanziari devono essere idonei, quindi adeguati alle finalità di esercizio delle funzioni comunali; l'idoneità della loro dimensione finanziaria è assicurata dall'articolo 81, secondo comma, senza introdurre criteri quantitativi, ma attraverso l'imposizione del procedimento di determinazione delle loro quantità e qualità: devono infatti essere concordati fra il presidente della relativa provincia e una rappresentanza unitaria dei comuni; quindi con una piena recezione a livello statutario del metodo pattizio anche nel rapporto fra il livello di governo provinciale e quello dei comuni e degli altri enti locali.

La materia dei tributi locali ricomprende anche quei tributi istituiti con legge statale; in tal caso la competenza provinciale è tuttavia limitata a eventuali deroghe, consentendo agli enti locali di modificare aliquote, introducendo anche esenzioni, detrazioni e deduzioni. Altri (minimi) spazi concessi all'autonomia riguardano norme puntuali nonché criteri, modalità e limiti di applicazione della disciplina statale nel loro rispettivo territorio²³.

Al confine tra i tributi locali e la finanza locale, l'articolo 80 St., terzo comma²⁴, attribuisce alle entrate delle province, con riguardo al rispettivo territorio, le compartecipazioni e le addizionali a tributi erariali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali del restante territorio nazionale; nel caso di addizionali, che la legge statale consente di istituire da parte degli enti locali, spetta alla singola provincia autonoma provvedere alle medesime finalità, cioè implementare la finanza locale, disciplinando con propria legge modalità e limiti.

In materia di finanza locale l'unica normativa di attuazione statutaria ancora vigente è data dagli articoli da 17 a 19 del Decreto legislativo 22 marzo 1992, n. 268²⁵, peraltro in parte implicitamente abrogata dalle successive mo-

²² Sul tema della finanza locale in Trentino, si rinvia ai contributi di: Cassatella A, Guella F. e Placidi V. (2014), in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 191 ss.

²³ Si vedano: De Siano A. (2009), *Autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in Pioggia A. e Vandelli L. (a cura di), *La Repubblica delle Autonomie*, il Mulino; ed anche, Carli M. (2018), *Diritto Regionale. Le autonomie ordinarie e speciali*, cit.

²⁴ Come da ultimo sostituito dall'art. 1, comma 518, della Legge 147/2013.

²⁵ Norme di attuazione dello statuto speciale per il Trentino-Alto Adige/*Südtirol* in materia di finanza regionale e provinciale.

difiche, intervenute tra il 1992 e il 2018, del titolo VI dello statuto (finanza regionale e provinciale), come nel caso della materia dei tributi locali, completamente ridefinita. Rimane in vigore, per la esplicitazione del trasferimento alle province delle funzioni statali nella materia della finanza locale, l'ulteriore riferimento alle norme riguardanti i principi fondamentali e la procedura, da individuare mediante legge provinciale; elemento essenziale della procedura è dato dalla obbligatorietà dell'accordo tra provincia e rappresentanti degli enti locali.

Sotto il profilo dell'evoluzione storica delle norme riguardanti la materia, va evidenziato che la Regione Trentino-Alto Adige si è vista riconoscere alcune limitate competenze sulla finanza locale fin dal primo statuto di autonomia (artt. 69 e 70, L. cost. 5/1948). Veniva in particolare data alla stessa la facoltà di autorizzare con legge aumenti di imposte, di tasse e di contributi, nella misura necessaria a conseguire il pareggio dei bilanci, e di assegnare – in casi eccezionali – quote di integrazione ai comuni, oltre che alle province.

Nella seconda versione dello statuto (1972) i poteri, legislativo e amministrativo, in materia di finanza locale sono stati invece collocati in capo alle Province autonome di Trento e Bolzano, coerentemente con le più ampie scelte di sistema compiute in tale sede attraverso la diversa distribuzione delle materie di competenza tra regione e province autonome e il contestuale ulteriore rafforzamento delle competenze di queste ultime.

Infatti, la L. cost. 1/1971, all'art. 80 attribuisce ad esse le autorizzazioni in materia di finanza locale, mentre l'art. 81 prevede che spetti alle medesime l'integrazione dei bilanci comunali. Già in questa fase emerge la nuova struttura del sistema delle entrate delle due Province autonome, basato sulla partecipazione ai gettiti tributari statali riferibili al territorio provinciale. In seguito, con le ulteriori e radicali modifiche recate al titolo VI dello statuto dalla Legge 386/1989²⁶, si aggiungerà la competenza provinciale in materia di tributi disciplinati dalla legislazione provinciale²⁷. Sempre con riferimento al secondo statuto di autonomia, la L. 386/1989 – novellando l'art. 80 St. – ha attribuito alle province la potestà legislativa (in origine concorrente per effetto del richiamo espresso all'art. 5 St.) in materia di finanza locale: tuttavia, almeno fino alle ulteriori modifiche statutarie del 2009, la successiva

²⁶ La Legge 30 novembre 1989, n. 386, recante “Norme per il coordinamento della finanza della Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e delle Province autonome di Trento e di Bolzano con la riforma tributaria” modifica radicalmente il titolo VI dello statuto “Finanza regionale e provinciale” sulla base della “concorde richiesta della regione, delle province autonome e del governo, con la speciale procedura prevista dall'articolo 104 del medesimo statuto, per la cui disamina si rinvia al capitolo 6 del presente volume.

²⁷ Con la nuova formulazione degli articoli 72, 73, 80 e 81 St.

norma di attuazione (art. 17, D.lgs. 268/1992) ha chiarito e precisato che «la materia della finanza locale non comprende la materia dei tributi locali». All'art. 81, invece, è stato contestualmente stabilito l'obbligo per la provincia di concordare i trasferimenti finanziari a carico del bilancio provinciale, destinati ai comuni, fra il presidente della relativa provincia e una rappresentanza unitaria dei comuni. Dalla obbligatorietà della preventiva intesa deriva anche il vincolo della piena recezione a livello statutario del metodo pattizio, anche nel rapporto fra il livello di governo regionale-provinciale e le autonomie locali.

Solo con le ulteriori modifiche recate dalla Legge n. 191 del 2009 la competenza delle Province autonome di Trento e Bolzano viene estesa ai tributi locali e ai tributi a disciplina statale destinati agli enti locali, nonché alle compartecipazioni ai tributi erariali e alle addizionali a tributi statali, destinate agli locali. Da quanto esposto si desume come già dal 1989, a differenza che nelle altre autonomie speciali, le due Province autonome hanno via via assunto un ruolo sempre più rilevante in materia, coerentemente con la funzione costituzionale svolta da questi enti e con l'attribuzione delle compartecipazioni al gettito dei principali tributi erariali direttamente in capo alle medesime.

3. La funzione provinciale di coordinamento della finanza pubblica del sistema territoriale regionale integrato, con particolare riferimento agli enti locali: ricostruzione della competenza provinciale in materia

3.1. In generale nelle regioni a statuto speciale

Competono alle regioni a statuto speciale che hanno effettivamente assunto anche le funzioni statali in materia di finanza locale, l'individuazione e il perseguimento degli specifici obiettivi di finanza pubblica in ambito regionale e locale, in coerenza con quelli complessivi fissati dalla politica di bilancio delle pubbliche amministrazioni a livello europeo e nazionale. Spetta alle stesse regioni, inoltre, la competenza in materia di tributi locali e di addizionali ai tributi erariali nonché quella delle tariffe/tasse sui servizi locali. È in questi casi che la competenza in materia di ordinamento degli enti locali²⁸, laddove implementata con la finanza locale – con riferimento

²⁸ In particolare, è il caso del Friuli-Venezia Giulia, delle Province autonome di Trento e di Bolzano, nonché – almeno in parte – della Valle d'Aosta.

anche ai tributi, alle addizionali ed alle tariffe sui servizi – comporta altresì l’assunzione, a livello di territorio regionale o provinciale, della responsabilità del perseguimento delle finalità dell’articolo 119 della Costituzione.

Ne deriva una modalità del tutto peculiare di coniugazione del pluralismo istituzionale con l’esigenza di tutela dell’unità economica e giuridica della Repubblica, in un quadro di coordinamento della finanza pubblica complessiva, da attuare attraverso il concorso attivo ed efficace delle istituzioni dell’autonomia speciale. In particolare, esso si riferisce sia alla disciplina delle entrate, nel senso sopradescritto, ovvero finalizzato al finanziamento integrale, nel rispettivo territorio, delle funzioni dei predetti enti che assicurano le prestazioni ed i servizi riguardanti i livelli essenziali previsti dall’articolo 117 Cost., sia alla funzione di perequazione interna, tra gli enti appartenenti al medesimo territorio regionale o di provincia autonoma.

Tutti gli elementi descritti precostituiscono le condizioni essenziali e sostanziali per l’istituzione di un sistema territoriale (regionale) integrato di finanza pubblica. È nell’ambito di tale sistema integrato che la regione/provincia autonoma svolge in ambito locale le funzioni di coordinamento della finanza pubblica, assumendo quindi con essa la responsabilità istituzionale, anche verso il contesto nazionale, delle politiche di bilancio nonché di verifica dell’effettivo raggiungimento degli obiettivi a livello regionale e locale. Le condizioni per avere il sistema integrato regionale di finanza pubblica si verificano appieno nelle tre autonomie speciali dell’arco alpino, che di seguito vengono, in sintesi, illustrate.

3.2. Nelle regioni a statuto speciale dell’arco alpino

Per la Valle d’Aosta, le più rilevanti norme riferite all’impianto normativo volto a definire un sistema integrato territoriale di finanza pubblica sono dovute alla declinazione a livello regionale del patto di stabilità interno e delle previsioni di cui all’articolo 3 del D.lgs. 431/1989, norma di attuazione statutaria, che esplicita – seppure in termini generali – la funzione della regione in materia di coordinamento della finanza regionale con quella locale. In particolare, la L.r. 34/2007 inserisce all’interno della predetta L.r. 48/1995²⁹ un apposito art. 2-*bis* in cui si stabilisce che – nel rispetto del principio di leale collaborazione – gli enti locali concorrono con la Regione Valle d’Aosta e lo Stato al rispetto degli obiettivi di riequilibrio della finanza pubblica complessiva. Le modalità collaborative si concretano nella previsione di un accordo

²⁹ Recante: “Interventi regionali in materia di finanza locale”.

fra la Giunta regionale e il Consiglio permanente degli enti locali, volto a stabilire in linea generale le modalità di raggiungimento di tali obiettivi e nell’inserimento di un parere obbligatorio dello stesso Consiglio nel procedimento di adozione degli atti giuntali in materia. L’art. 2-*bis* – a seguito della recente novella operata dalla L.r. 16/2016 – prevede ora espressamente che gli enti locali della Valle d’Aosta applichino «la disciplina del pareggio di bilancio, secondo quanto previsto dalla normativa vigente».

Gli accordi fra Stato e Regione Valle d’Aosta, ai fini della determinazione del contributo di quest’ultima al risanamento della finanza pubblica, sono stati d’altro canto anche l’occasione per un ulteriore ampliamento delle competenze riconosciute alla regione in materia di finanza locale. In particolare, l’accordo siglato in data 11.11.2010 è stato recepito nella legge di stabilità 2011 (art. 1, c. 160-164, L. 220/2010) e in un’apposita norma di attuazione. Al momento, tuttavia, la Valle d’Aosta non ha fatto uso di questa nuova potestà a propria disposizione.

Per il Friuli-Venezia Giulia³⁰, in sede di accordo con il Governo per il coordinamento della finanza pubblica, la regione si è resa responsabile del rispetto del patto di stabilità interno da parte di tutti gli enti della regione: enti locali del territorio, enti regionali e organismi strumentali, aziende sanitarie e altri enti e organismi finanziati in via ordinaria dalla regione che, assieme ad essa, costituiscono il “sistema regionale integrato” (art. 4, protocollo d’intesa del 29/10/2010). Spetta alla regione individuare gli obiettivi per ciascun ente e le modalità necessarie al raggiungimento degli obiettivi complessivi, ovvero – in altri termini – il coordinamento della finanza pubblica a livello regionale, ivi compresi i poteri sanzionatori. Le disposizioni nazionali si applicano soltanto in caso di inerzia della regione. Sulla base di tale accordo – recepito nella legge di stabilità 2011 (L. 220/2010) – è stato modificato l’art. 51 dello statuto di autonomia, stabilendo che:

- il gettito relativo a tributi propri, compartecipazioni e addizionali su tributi erariali, che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali, spetta alla regione con riferimento agli enti locali del proprio territorio, ferma restando la neutralità finanziaria per il bilancio dello Stato;
- qualora la legge dello Stato attribuisca agli enti locali la disciplina dei tributi o delle compartecipazioni di cui al punto sopra, spetta alla regione individuare criteri, modalità e limiti di applicazione di tale disciplina nel proprio territorio;
- nel rispetto delle norme dell’Unione europea sugli aiuti di Stato, la

³⁰ Si veda: D’Orlando E. e Mezzetti L. (2017), *La finanza locale nel Friuli-Venezia Giulia*, in *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Friuli-Venezia Giulia*, Giappichelli, Torino.

regione può: a) con riferimento ai tributi erariali per i quali lo Stato ne prevede la possibilità, modificare le aliquote, in riduzione, oltre i limiti attualmente previsti e, in aumento, entro il livello massimo di imposizione stabilito dalla normativa statale, prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni di imposta e deduzioni dalla base imponibile; b) nelle materie di propria competenza, istituire nuovi tributi locali e, relativamente agli stessi, consentire agli enti locali di modificare le aliquote, in riduzione ovvero in aumento, oltre i limiti previsti; può, inoltre, prevedere esenzioni dal pagamento, introdurre detrazioni di imposta e deduzioni dalla base imponibile e prevedere, anche in deroga alla disciplina statale, specifiche modalità di riscossione.

Inoltre, in sede di revisione dell'accordo è stato esplicitato che la regione può riconoscere maggiori spazi di spesa agli enti locali, rispetto a quelli previsti, previa compensazione mediante il peggioramento del proprio obiettivo programmatico³¹.

Nel quadro della finanza locale così definito si inserisce l'approvazione della L.r. 18/2015, come da ultimo modificata dagli artt. 28 e 29 della L.r. 8/2022, volta a conciliare le finalità di disciplinare organicamente il profilo c.d. "statico" dei rapporti finanziari regione-enti locali, di garantire il rispetto del patto di stabilità interno da parte di questi ultimi, con quelle di regolare i profili finanziari dell'opera di riordino territoriale avviata con la L.r. 26/2014 sulle unioni territoriali intercomunali (UTI), successivamente in gran parte abrogata dalla L.r. 21/2019, con la quale si è ridisciplinata la materia delle forme collaborative tra gli enti locali, orientandola verso il superamento delle UTI, in favore delle gestioni associate delle funzioni comunali. Vengono infine determinati in forma generale gli obblighi degli enti locali ai fini del rispetto del patto di stabilità interno nell'ambito del recepimento delle norme statali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici, nonché i poteri (anche sanzionatori) riconosciuti alla regione al fine di permetterle di svolgere appieno la sua funzione di coordinamento della finanza pubblica rispetto al "sistema regionale integrato".

³¹ Così, Art. 6, c. 2, protocollo d'intesa del 23.10.2014, poi inserito ai commi da 512 a 523 dell'art. 1 della L. 190/2014 (legge finanziaria 2015).

3.3. Nelle Province autonome di Trento e di Bolzano

Gli accordi intercorsi tra Province autonome di Trento e Bolzano, Regione Trentino-Alto Adige e Stato nel contesto della crisi finanziaria, a partire dal c.d. “accordo di Milano” del 30 settembre 2009³², sono stati l’occasione per ulteriori revisioni dello statuto di autonomia, adottate con legge ordinaria statale che riproduce i contenuti degli accordi medesimi³³.

Ai sensi degli articoli 79 e 80 St. – come modificati all’esito di questi procedimenti – alle province è attribuita la potestà legislativa primaria/esclusiva in materia di finanza locale (ora il riferimento è all’articolo 4 anziché 5 dello statuto); inoltre la Regione TAA e le due Province autonome, come sopra evidenziato, costituiscono un sistema territoriale integrato. Le province possono, inoltre, istituire e disciplinare nuovi tributi locali nelle materie di competenza e disciplinare autonomamente i tributi locali comunali di natura immobiliare istituiti con legge statale, anche in deroga alla medesima (art. 80, c. 2 St.).

La centralità delle due Province autonome è dunque assicurata anche con riferimento alla finanza derivata: si dispone, infatti, che spettano alle province compartecipazioni e addizionali a tributi erariali che le leggi dello Stato attribuiscono agli enti locali; inoltre, qualora dalla legge statale venga lasciato uno spazio di discrezionalità in capo agli enti locali nella regolazione delle stesse, le province possono individuare criteri, modalità e limiti di applicazione della relativa disciplina (art. 80, c. 3).

Nell’attuale formulazione dell’art. 79 dello statuto, le Province di Trento e Bolzano costituiscono un sistema territoriale integrato³⁴, comprendente anche gli enti locali e tutti gli enti finanziati o ad ordinamento provinciale e regionale. Spetta alle province stabilire, nell’ambito del sistema territoriale integrato, gli obblighi relativi al patto di stabilità interno nel quadro degli obiettivi generali di finanza pubblica e provvedere alle funzioni di coordinamento finanziario con riferimento agli enti locali, ai rispettivi enti e organismi strumentali³⁵. In questo contesto, anche con riferimento al complessivo

³² Modificato ed integrato con riferimento alla materia del coordinamento della finanza pubblica, in particolare, con gli accordi del 2013 e del 2014.

³³ In ordine cronologico si tratta di: art. 1, c. 107 ss., L. 191/2009; art. 1, c. 518 e c. 520, L. 147/2013; art. 1, c. 407, L. 190/2014; art. 1, cc. 502, 503 e 504 della L. 232/2016; art. 1, c. 549, L. 234/2021.

³⁴ In base all’articolo 79 St. anche la Regione TAA fa parte del sistema territoriale integrato, ma le funzioni di coordinamento spettano alle Province autonome di Trento e Bolzano.

³⁵ Oltre che alle aziende sanitarie, alle università non statali, alle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e agli altri enti od organismi a ordinamento regionale o provinciale finanziati dalle stesse in via ordinaria.

insieme degli enti locali e quindi della finanza locale, si evidenzia la centralità del ruolo riconosciuto alle due Province autonome³⁶, per assicurare il concorso, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci³⁷, al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

È sempre nel suddetto contesto che alle Province di Trento e di Bolzano nonché alla Regione TAA, secondo le rispettive competenze, è attribuito il compito dell'adeguamento della legislazione provinciale e regionale in materia di finanza locale, dei bilanci e dell'armonizzazione dei sistemi contabili, propri e degli enti del sistema territoriale integrato, alle norme statali costituenti limite alla loro potestà legislativa, in base allo statuto e alle relative norme di attuazione. Ciò significa, sul piano fattuale, assicurare anche con riferimento alla finanza locale, la definizione, il perseguimento ed il raggiungimento degli obiettivi di finanza locale, compresi i tributi locali, coerenti con gli obiettivi della finanza pubblica complessiva, adottando conseguentemente le autonome, necessarie ed idonee misure, anche mediante la razionalizzazione e il contenimento della spesa, nonché il contenimento o la riduzione del debito pubblico, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea.

Queste nuove funzioni delle due Province autonome comprendono anche la vigilanza sul raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica per tutti gli enti del sistema, nonché l'eventuale adozione di misure (legislative) correttive e delle correlate sanzioni, in quanto è solo il livello provinciale a confrontarsi con il livello istituzionale statale, sia sugli obiettivi che sui risultati. Tutto ciò nel rispetto del metodo negoziale imposto dall'art. 81 dello statuto e quindi delle intese con le rappresentanze degli enti locali. Il ruolo, conseguentemente svolto dalle due Province autonome con riferimento alla finanza locale e all'attuazione del patto di stabilità interno prima, ed ora degli equilibri di bilancio, impone di trattare separatamente i due ordinamenti.

4. Giurisprudenza della Corte costituzionale

L'orientamento della giurisprudenza della Corte costituzionale, al quale fare riferimento per la materia della finanza locale, intesa come componente della finanza pubblica e quindi come fattore del concorso agli obiettivi di

³⁶ Come risulta dallo stesso primo comma dell'articolo in esame (art. 79 St.), che conferisce alle medesime la funzione di coordinamento della finanza pubblica provinciale nell'ambito del sistema territoriale integrato, ovvero nei confronti degli enti locali, dei propri enti e organismi strumentali pubblici e privati e di quelli degli enti locali, delle aziende sanitarie, delle università.

³⁷ Ai sensi della Legge 24 dicembre 2012, n. 243.

bilancio di tutti i livelli istituzionali componenti la Repubblica, comprese le autonomie speciali, è dato dalle sentenze di seguito richiamate.

La sentenza n. 94/2018 (con riferimento anche alle sentenze n. 40/2014, 425/2004), concerne l'applicabilità alle autonomie speciali delle norme statali sulla contabilizzazione dell'avanzo di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato, ai fini della tutela degli equilibri di bilancio con riferimento all'ambito della finanza pubblica allargata. Riguarda, inoltre, l'applicabilità anche alle autonomie speciali (su ricorso della Provincia di Bolzano e di Trento, che ha portato alla sentenza n. 94/2018) del principio di indefettabilità delle sanzioni a carico degli enti territoriali che si discostano colpevolmente dagli obiettivi di finanza pubblica.

La sentenza n. 101/2018³⁸ si riferisce invece alla applicabilità alle autonomie speciali delle modalità e dei vincoli di copertura delle spese di natura pluriennale, ma soprattutto conferma la spettanza alle autonomie speciali della vigilanza sulla concreta attuazione dello specifico quadro finanziario derivante dalla competenza in materia di bilanci e in generale di finanza; la competenza regionale riguarda anche la definizione dei procedimenti sanzionatori da applicare agli enti locali del rispettivo territorio locale – ferma restando la competenza della Corte dei conti per il vaglio di legittimità e regolarità sui bilanci degli enti locali.

Con riferimento ai medesimi temi sopra richiamati, si vedano anche la sentenza n. 124/2018 (su ricorso della PAT), la sentenza n. 247/2017 (su ricorso di PAB, PAT, FVG e Veneto), la sentenza n. 80/2017³⁹ (su ricorso del Consiglio dei ministri) sull'obbligo di adeguare la legislazione regionale e provinciale in materia di armonizzazione dei bilanci, compresi quelli degli enti locali nell'ambito delle autonomie speciali.

Dalla medesima giurisprudenza si evince come la Corte ribadisca, tra l'altro, la definizione dei confini tra competenza statale in materia di coordinamento della finanza pubblica e competenza statutaria delle autonomie speciali in tema di finanza locale, per cui da un lato rimane allo Stato la definizione delle sanzioni applicabili a tutti gli enti rientranti nella finanza pubblica allargata, dall'altro, si riconosce il ruolo attuativo spettante alle regioni spe-

³⁸ Con nota di: Rivosecchi G. (2018), "La Corte consolida l'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sul calcolo dell'equilibrio favorevole alle autonomie territoriali", *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 1047 ss.

³⁹ Con note di: Brancasi A. (2017), "La Corte costituzionale interviene sulla armonizzazione dei bilanci pubblici", *Giurisprudenza costituzionale*, 2: 795 ss.; ed anche, Guella F. (2017), "Pacta sunt servanda, armonizzazione dei bilanci pubblici e buon senso. Le ragioni della Corte costituzionale per normalizzare l'ordinamento finanziario comunale della provincia di Bolzano", *Le Regioni*, 5: 1057 ss.

ciali/province autonome, alle quali sono demandate la vigilanza e la concreta attuazione di tale specifico quadro finanziario, correlato appunto alla competenza in materia di finanza locale.

La predetta sentenza n. 101/2018 è significativa anche con riferimento ai fondi statali riguardanti il regime degli enti territoriali delle regioni a statuto ordinario⁴⁰, proprio in quanto precisa che essi non coinvolgono e non riguardano le autonomie speciali, anche con riferimento all’incameramento delle sanzioni e all’erogazione dei premi spettanti agli enti locali in relazione agli obiettivi di bilancio realizzati.

In materia di tributi locali, come pure di tributi regionali, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 102/2008⁴¹, si è espressa nel senso di ritenere che la diversa normativa di riferimento prevista dalla Costituzione per le regioni ordinarie non configuri una loro maggiore autonomia rispetto alla normativa delle autonomie speciali, in quanto per le stesse i limiti, in termini di norme fondamentali di riforma e di principi di coordinamento del sistema tributario, possono essere ricavati in via interpretativa, mentre per le autonomie ordinarie la mancanza di legge statale sui principi fondamentali determina il blocco della potestà legislativa regionale. La Corte medesima, con le sentenze n. 296/2003 e n. 37/2004, ha infatti affermato che l’autonomia tributaria delle regioni ordinarie richiede come necessaria premessa l’intervento del legislatore statale, al fine di coordinare l’insieme della finanza pubblica, determinando – oltre ai principi – anche le grandi linee dell’intero sistema, definendo gli spazi entro i quali può esplicarsi la potestà impositiva di Stato, regioni ed enti locali.

Significativa la sentenza n. 102/2008, con la quale la Corte, pur pronunciandosi per l’illegittimità costituzionale di numerose norme di legge regionale in materia di tributi regionali, ribadisce che la Regione Sardegna non è inibita nell’esercizio della potestà legislativa dalla mancanza di preve norme statali che fissino i principi fondamentali di coordinamento del sistema tri-

⁴⁰ Su cui si vedano: D’Auria G. (2018), “Riduzioni della spesa pubblica e autonomie territoriali: vincoli finanziari, equilibri e “intangibilità” dei bilanci, investimenti e indebitamento, coperture finanziarie, sanzioni (breve guida alla lettura di quattro sentenze della Corte costituzionale)”, *Il Foro italiano*, 11: 3444 ss.; ed anche, Dal Canto F. (2018), “I punti fermi della Corte costituzionale sul giudicato costituzionale”, *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 1116 ss.

⁴¹ Tra i numerosi commenti alla sentenza si rinvia a: Antonini L. (2008), “La sentenza n. 102 del 2008: una tappa importante per l’autonomia impositiva regionale”, *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 2646 ss.; Deffenu A. (2008), “Tributi propri delle Regioni speciali e armonia con i principi del sistema tributario statale tra *rationes* contraddittorie e discriminazioni irragionevoli”, *Le Regioni*, 3: 729 ss.; Di Maria R. (2008), “La ‘tassa sul lusso’: una lettura *prima facie* della autonomia impositiva delle Regioni a statuto speciale”, *Nuove autonomie*, 1-2: 115 ss.; ed anche, Sorrentino F. (2008), “Svolta della Corte sul rinvio pregiudiziale: le decisioni 102 e 103 del 2008”, *Giurisprudenza costituzionale*, 2: 1288 ss.

butario. Ribadisce anche che, pertanto, non è vietato alla regione istituire imposte comunali e modulare l'autonomia tributaria dei comuni, consentendo loro la sola decisione di istituire o meno i suddetti tributi⁴². Precisa, inoltre, la Corte che: «Tale esito interpretativo non esclude, beninteso, che lo Stato possa contenere o ampliare la potestà normativa di autodeterminazione dei tributi propri attribuita alla regione dallo statuto speciale. Significa solo che tale possibilità passa non già attraverso l'emanazione di una legge statale che fissi i principi fondamentali previsti dall'art. 117 Cost., ma attraverso una modifica statutaria, realizzata attivando lo speciale procedimento di collaborazione previsto dall'art. 54 dello statuto di autonomia, a tenore del quale le disposizioni statutarie in materia di autonomia finanziaria «possono essere modificate con leggi ordinarie della Repubblica su proposta del governo o della regione, in ogni caso sentita la regione⁴³».

Con specifico riferimento alle Province autonome di Trento e di Bolzano, merita un richiamo la sentenza n. 251 del 2015, con la quale la Corte costituzionale ha ritenuto inammissibile il ricorso della Regione Veneto, per violazione, tra l'altro, degli artt. 3, 11, 23, 117, 120 Cost., in riferimento alla nuova formulazione dell'articolo 80 dello Statuto del Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, introdotta dal richiamato art. 1, c. 518, della Legge 234/2013, con la quale viene attribuita alle due Province autonome la potestà legislativa primaria in materia di finanza locale e tributi locali. Inammissibilità dichiarata dalla Corte con riferimento sia alla inadeguatezza delle motivazioni, sia all'ammissibilità delle questioni promosse nei giudizi principali, in ordine a parametri diversi da quelli del riparto di competenze (nel caso Stato-Regione Veneto), solo se si prova la ridondanza della violazione (da parte dell'art. 80 Statuto TAA) dei parametri costituzionali evocati su tale riparto di competenze (si vedano, *ex plurimis* le sentenze n. 79/2014, n. 153/2015, n. 89/2015; n. 13/2015).

⁴² Carli M. (2018), *Diritto Regionale. Le autonomie ordinarie e speciali*, cit.

⁴³ La formula descritta dalla sentenza è quella dell'articolo 54 dello Statuto della Regione Sardegna.

5. Problematicità in materia di finanza locale emerse nel rapporto tra legislazione statale e regionale, ovvero provinciale, in occasione della pandemia Covid-19 e del PNRR⁴⁴

Le norme legislative statali (perlopiù in forma di decreti legge⁴⁵), approvate per far fronte alle situazioni straordinarie determinatesi tra il 2020 e il 2022 – riguardanti sia le misure per far fronte agli effetti della pandemia, sia quelle per l’attuazione del PNRR (piano nazionale di ripresa e resilienza), correlato alle misure straordinarie assunte dall’Unione europea in relazione alla conseguente crisi dell’economia – hanno determinato, soprattutto per le autonomie speciali, una forte invasività delle norme statali in ambiti rientranti nella competenza legislativa di regioni speciali e province autonome, anche per quanto riguarda in particolare la materia di finanza locale. Si prevede infatti di assegnare al Governo centrale ed alla cabina di regia nazionale la diretta gestione di tutte le fasi di programmazione e valutazione dei progetti presentati (anche) dagli enti locali, nonché di approvazione-assegnazione dei finanziamenti e verifica *ex post*, quindi stabilendo una relazione istituzionale diretta tra Governo centrale e comuni ed assegnando a regioni e province autonome – ancorché competenti in materia di finanza locale e di coordinamento del sistema territoriale integrato di finanza pubblica – funzioni meramente ausiliarie.

Le stesse modalità di strutturazione delle sopra citate norme statali per gli interventi sugli enti locali non pongono distinzioni tra gli enti appartenenti a territori di regioni a statuto ordinario, rispetto a quelli appartenenti a regioni a statuto speciale, con potestà legislativa primaria in materia di ordinamento degli enti locali. Mancata distinzione che diventa ancora più rilevante nel caso di regioni speciali/province autonome che hanno assunto la potestà le-

⁴⁴ Questo paragrafo trae ispirazione dalla memoria in tema di “Osservazioni e proposte su questioni di legittimità costituzionale e statutaria con l’assetto delle regioni e province ad autonomia speciale dei decreti legge adottati dal Consiglio dei Ministri tra marzo e maggio 2020, in materia di salute, sostegno al lavoro e all’economia, nonché di politiche sociali connesse all’emergenza epidemiologica da Covid-19” Programma LIA (Laboratorio di Innovazione istituzionale per l’Autonomia integrale) - Gruppo di studio e ricerca ASA (Autonomie Speciali Alpine) - Facoltà di Giurisprudenza, Università di Trento, Autori del Gruppo di studio e ricerca ASA: Professori Massimo Carli (Firenze), Gianmario Demuro (Cagliari), Elena D’Orlando (Udine), Esther Happacher (Innsbruck), Roberto Louvin (Trieste), Gianfranco Postal, est. (Trento), Roberto Toniatti (Trento), inviata ai Presidenti e ai Presidenti del Consiglio delle Regioni a statuto speciale e Province autonome (15 giugno 2020).

⁴⁵ In particolare: D.L. n. 18 e n. 34 del 2020, e conseguenti modifiche ed integrazioni (misure anti-pandemia), D.L. 77/2021 (Governance del PNRR) e ss.mm., D.L. 80/2021 (modernizzazione PA), D.L. 152/2021 (disposizioni urgenti per l’attuazione del PNRR), D.L. 36/2022, (ulteriori misure urgenti per l’attuazione del PNRR), tutti convertiti in legge.

gislativa (primaria) anche in materia di finanza locale e di tributi locali, oltre che di coordinamento dei rispettivi sistemi territoriali integrati regionali (ovvero, Valle d'Aosta, Province autonome di Trento e di Bolzano, Friuli-Venezia Giulia). Con ciò di fatto sovrapponendosi sia al sistema delle relazioni finanziarie Stato-regione/provincia autonoma, sia al sistema delle relazioni istituzionali tra enti locali e regione/provincia autonoma, come disciplinati da ciascuno statuto e relative norme di attuazione; in tal modo ignorando anche i principi negoziale e dell'intesa bilaterale, essenziali e connotativi dell'autonomia speciale in relazione alle specifiche procedure (aggravate)⁴⁶, come pure delle norme di attuazione statutaria.

Le predette norme statali, dunque, appaiono lesive sia del principio consensualistico sia del metodo negoziale, che connotano gli statuti speciali di autonomia, così ponendo specifici problemi di compatibilità con gli statuti stessi.

Per la risoluzione di tali problematicità si tratta di pervenire all'individuazione di strumenti e modalità di coordinamento tra la legislazione statale e quella regionale-provinciale in tema di interventi straordinari dello Stato⁴⁷, tenendo conto delle specifiche competenze legislative ed amministrative di ciascuna regione speciale/provincia autonoma, nonché delle correlate norme di attuazione.

Da evidenziare, per il Trentino-Alto Adige/*Südtirol*, che l'articolo 79 dello statuto prevede che, in situazioni di eccezionalità di finanza pubblica – da intendersi, per quanto detto sopra, sia dello Stato che delle due Province autonome/Regione TAA – il concorso agli obiettivi di finanza pubblica può discostarsi dai parametri disciplinati in via ordinaria, sulla base di un (nuovo ed ulteriore) accordo (c. 4-*septies*).

Con riferimento allo Statuto del Friuli-Venezia Giulia, va evidenziato che all'art. 50 si prevede che, per provvedere a scopi determinati, che non rientrano nelle funzioni normali della regione – quale è certamente anche la situazione emergenziale causata dalla pandemia e la altrettanto situazione straordinaria generata dal PNRR –, nonché per la esecuzione di programmi organici di sviluppo, lo Stato assegna alla regione stessa, con legge, contributi speciali; anche questi interventi, pur di carattere straordinario, vanno collocati nell'ambito del sistema territoriale integrato e quindi nel sistema dei rapporti bilaterali, fondati sul principio negoziale.

⁴⁶ Con la sola eccezione dello Statuto della Regione Sicilia.

⁴⁷ Non solo con riguardo a pandemia e PNRR, ma anche a tutte le situazioni emergenziali o comunque di carattere straordinario rientranti nelle polyvalenti fattispecie dell'art. 119 Cost., penultimo comma.

Anche per la Valle d'Aosta analoghi riferimenti possono essere fatti all'art. 12 dello statuto e all'art. 9 della Legge 691/1981 che ne definisce l'ordinamento finanziario.

Da quanto sopra appare evidente l'incompatibilità di norme statali, quali quelle contenute negli articoli da 106 a 118 del Decreto Legge "Rilancio" (D.L. n. 77/2021 e successive modificazioni ed integrazioni), che prevedono finanziamenti diretti ai comuni da parte dello Stato, seppure a carattere straordinario, ponendosi in contrasto con la appena evidenziata disciplina statutaria e con l'unicità del rapporto stato-province autonome/regioni speciali, che colloca gli enti locali nell'ambito del sistema territoriale regionale integrato di finanza pubblica di competenza delle province/regioni medesime.

In termini più generali va evidenziato che il principio solidaristico sancito dall'articolo 119 Cost., penultimo comma, che prevede tra l'altro l'intervento straordinario di natura solidaristica per interventi diversi da quelli correlati al normale esercizio delle funzioni di competenza, se da un lato è certamente applicabile anche alle autonomie speciali, dall'altro non giustifica la diretta applicazione delle norme statali che disciplinano le modalità di attuazione del principio stesso nei confronti delle autonomie ordinarie. Del resto, la stessa Legge 42/2009⁴⁸ prevede espressamente la non applicabilità diretta del sistema di finanziamento delle autonomie ordinarie alle autonomie speciali, per le quali la stessa legge rinvia (*ex art. 27*⁴⁹) alla disciplina prevista da ciascuno statuto speciale e dalle relative norme di attuazione.

Da quanto sopra esposto emerge chiaramente la necessità di individuare strumenti e modalità di coordinamento tra la sopra illustrata legislazione statale e i singoli ordinamenti delle autonomie speciali. In attesa della revisione degli statuti speciali, lo strumento va individuato in specifiche norme di attuazione, definite per ciascuna autonomia speciale anche per quanto riguarda la finanza locale e il sistema territoriale integrato di finanza pubblica, assicurando al contempo il coordinamento tra le norme statali che disciplinano gli interventi straordinari in ogni ambito e l'ordinamento di ciascuna autonomia speciale.

⁴⁸ Che attua l'articolo 119 Cost., come novellato dalla L. cost. 3/2001.

⁴⁹ Le regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nel rispetto degli statuti speciali, concorrono al conseguimento degli obiettivi di perequazione e di solidarietà ed all'esercizio dei diritti e doveri da essi derivanti, 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, [...].

Tali norme, pur differenziate per ciascuna autonomia, potrebbero avere a riferimento alcuni elementi comuni:

- a) le autonomie speciali partecipano al riparto dei fondi stanziati dallo Stato per interventi straordinari – ai sensi e per le finalità dell'art. 119, penultimo comma, della Costituzione – secondo gli stessi criteri previsti per le autonomie ordinarie e ne attuano, nel rispettivo territorio, le finalità e gli obiettivi secondo il proprio ordinamento;
- b) nei casi in cui le funzioni statali in materia di finanza locale siano state effettivamente trasferite alla regione o alle province autonome, i fondi a favore dei comuni e degli altri enti locali appartenenti al rispettivo territorio sono erogati direttamente alla medesima regione/provincia autonoma, che provvede alle correlate finalità secondo il proprio ordinamento;
- c) una quota dei fondi stanziati in favore delle amministrazioni statali per l'attuazione delle finalità di cui alla lett. a. – nei casi in cui le relative funzioni siano state effettivamente trasferite a una regione a statuto speciale o alle province autonome con oneri a carico del loro bilancio – è assegnata, previo accordo tra lo Stato e ciascuna autonomia, alle medesime che vi provvedono in base al proprio ordinamento.

BIBLIOGRAFIA

- Ackrén M. (2009), *Conditions for Different Autonomy Regimes in the World. A Fuzzy-Set Application*, Åbo Akademy University Press, Åbo, 11-20.
- Allegretti U. e Pubusa A. (1985), *Art. 119*, in Branca G. (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Zanichelli-Il Foro italiano, Bologna-Roma, XXVI: 416-417.
- Antonini L. (2008), “La sentenza n. 102 del 2008: una tappa importante per l’autonomia impositiva regionale”, *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 2646 ss.
- Baldo D. (2021), *Soldi per Roma. Le incognite del post-pandemia*, Corriere del Trentino, Trento.
- Barbagallo R. (1990), *Ruolo delle Commissioni paritetiche e poteri del Governo nella definizione delle norme di attuazione degli statuti speciali*, in *Le Regioni*, 3: 897-906.
- Barone Ricciardelli E. (2007), “Le novità in materia di finanza delle Regioni Sicilia e Sardegna”, *I Tributi locali e regionali*, 3: 331 ss.
- Bartole S. (1985), “Le norme di attuazione degli statuti speciali come fonte permanente”, *Le Regioni*, 6: 1140-1155
- Bellesia M. (1997), “Contabilità analitica: una definizione e metodologie applicative”, *Azienditalia*, 11.
- Benedikter T. (2008), *The Financial System of the Autonomous Province of Bolzano/Bozen*, in Woelk J., Palermo F. and Marko J. (a cura di), *Tolerance through Law. Self-Government and Group Rights in South Tyrol*, Martinus Nijhoff Publishers, Leida-Boston, 105-119.
- Bertolissi M. (1983), *L’autonomia finanziaria regionale. Lineamenti costituzionali*, Cedam, Padova, 358 ss.
- Bertolissi M. (2004), “L’autonomia finanziaria delle regioni ordinarie”, *Le regioni*, 429-450.
- Bieler P. (2014), *I rapporti finanziari tra la Regione autonoma Valle d’Aosta e lo Stato*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 155 ss.
- Bifulco R. (2014), *Il coordinamento finanziario tra crisi economica e contesto europeo*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di*

- stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale*, Università degli studi di Trento, Trento.
- Bilardo S. (2014), *La prospettiva statale sul coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, in Toniatti R., Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale*, Quaderni, 8, Università degli studi di Trento, Trento, 51-59.
- Bilardo S. e Anzalone M. (a cura di) (2017), *Manuale di contabilità delle regioni, degli enti locali e dei loro enti e organismi strumentali*, NelDiritto Editore, Roma.
- Bin R. (2016), “Prospettive della specialità”, *Le Regioni*, 3: 439-448.
- Brancasi A. (1984), “Autonomie locali e finanza”, *Le Regioni*, 5.
- Brancasi A. (2003), “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali: note esegetiche sul nuovo art. 119 Cost.”, *Le regioni*, 1: 41 ss.
- Brancasi A. (2007), *L’attuazione del federalismo attraverso i principi contenuti nell’art. 119 Cost.*, in Amatucci F. e Clemente di San Luca G. (a cura di), *I principi costituzionali e comunitari del federalismo fiscale*, Giappichelli, Torino, 14.
- Brancasi A. (2014), “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali di fronte ai vincoli europei ed alla riforma costituzionale sul «pareggio di bilancio»”, *Le Regioni*, 1-2: 49-80.
- Brancasi A. (2017), “La Corte costituzionale interviene sulla armonizzazione dei bilanci pubblici”, *Giurisprudenza costituzionale*, 2: 795 ss.
- Brosio G. e Piperno S. (2013), “Il difficile cammino dell’autonomia tributaria regionale e locale in Italia. Un modello interpretativo”, *Rivista italiana di politiche pubbliche*, 2: 249-279.
- Buglione E. (2011), *Una prima valutazione degli accordi ex legge 42/2009 conclusi dalle regioni speciali e dalle province autonome*, in Palermo F., Alber E. e Parolari S. (a cura di), *Federalismo fiscale: una sfida comparata*, Cedam, Padova, 307-324.
- Cabras D. (2012), “Il pareggio di bilancio in Costituzione: una regola importante per la stabilizzazione della finanza pubblica”, www.forumcostituzionale.it.
- Carli M. (2018), *Diritto Regionale, Le autonomie ordinarie e speciali*, Giappichelli, Torino.
- Carli M. (2018), *L’autonomia finanziaria*, in *Diritto regionale: le autonomie regionali, speciali e ordinarie*, Giappichelli, Torino.
- Cassatella A., Guella F. e Placidi V. (2014), in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 191 ss.
- Centrone D. (2020), *Il giudizio di parificazione dei rendiconti delle Regioni*, in Tenore V. e Napoli A. (a cura di), *Studio sui controlli affidati dalla Costituzione alla Corte dei conti. Analisi sistematica di tutte le tipologie di controllo spettanti alla Corte dei conti*, ESI, Napoli, 266 e ss.
- Cerea G. (2010), *La finanza delle autonomie speciali: le previsioni originarie, la realtà e le prospettive del «federalismo»*, in Woelk J. (a cura di), *Federalismo fiscale tra differenziazione e solidarietà*, Eurac Research, Bolzano, 69-94.
- Cerea G. (2013), *Le autonomie speciali. L’altra versione del regionalismo, fra squilibri finanziari e possibile equità*, FrancoAngeli, Milano.

- Cerea G. (2014), “La legge delega sul federalismo fiscale e la sua coerente applicazione alle autonomie speciali”, *Le Regioni*, 1-2: 71-120.
- Cerea G. (2014), *Le autonomie speciali – Le vicende e i possibili sviluppi dell’altro regionalismo*, FrancoAngeli, Milano.
- Cerea G. (2014), *Le autonomie speciali italiane e il caso del Trentino-Südtirol*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Riforma costituzionale e Regioni. Riflessioni a prima lettura sul nuovo titolo V della Costituzione*, Eurac Research, Bolzano, 73-90.
- Cerruti T. (2017), “Le regioni speciali fra perequazione e coordinamento della finanza pubblica”, *Riv. AIC*, 1: 1-14.
- Chieppa R. (2008), “Le esperienze delle Commissioni paritetiche e il valore delle norme di attuazione degli statuti speciali regionali”, *Le Regioni*, 6.
- Coralì E. (2010), *Federalismo fiscale e Costituzione. Essere e dover essere in tema di autonomia di entrata e di spesa di regioni ed enti locali*, Giuffrè, Milano.
- Cosulich M. (2017), *Il decreto legislativo di attuazione statutaria nelle Regioni ad Autonomia speciale*, Editoriale Scientifica, Napoli.
- Curto F. (2020), *L’autonomia finanziaria*, in Costanzo P., Louvin R. e Trucco L. (a cura di), *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione valle d’Aosta/Vallée d’Aoste*, Giappichelli, Torino, 287-307.
- D’Atena A. (2014), “Passato, presente... e futuro delle Autonomie regionali speciali”, *Riv. AIC*, 1: 1-15.
- D’Atena A. (2017), “La parabola della finanza regionale, tra modello costituzionale ed esperienze applicative”, *Rass. Parl.*, 3: 699-720.
- D’Auria G. (2018), “Riduzioni della spesa pubblica e autonomie territoriali: vincoli finanziari, equilibri e ‘intangibilità’ dei bilanci, investimenti e indebitamento, coperture finanziarie, sanzioni (breve guida alla lettura di quattro sentenze della Corte costituzionale)”, *Il Foro italiano*, 143: 3444-3454.
- D’Orlando E. e Mezzetti L. (a cura di) (2017), *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Friuli-Venezia Giulia*, Giappichelli, Torino.
- D’Orlando E. e Mezzetti L. (2017), *La finanza locale nel Friuli-Venezia Giulia*, in *Lineamenti di diritto costituzionale della Regione Friuli-Venezia Giulia*, Giappichelli, Torino.
- Dal Canto F. (2018), “I punti fermi della Corte costituzionale sul giudicato costituzionale”, *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 1116 ss.
- Dalmonego I. (2014), *Le autonomie speciali nel processo di riequilibrio della finanza pubblica*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 93-114.
- De Grazia D. (2002), “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione”, *Le istituzioni del federalismo*, 2: 267-304.
- De Grazia D. (2002), “L’autonomia finanziaria degli enti territoriali nel nuovo titolo V della Costituzione”, *Le istituzioni del federalismo*, 2.
- De Nes M. (2014), “Fondi statali vincolati in materie regionali: una giurisprudenza (im)prevedibile”, *Giur. cost.*, 2: 1979-2000.
- De Siano A. (2009), *Autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in Pioggia A. e Vandelli L. (a cura di), *La Repubblica delle Autonomie*, il Mulino, Bologna.

- Deffenu A. (2008), “Tributi propri delle Regioni speciali e armonia con i principi del sistema tributario statale tra *rationes* contraddittorie e discriminazioni irragionevoli”, *Le Regioni*, 3: 729 ss.
- Dell’Atti L. (2019), *Teoria e prassi del Governo multi-livello. Studio sul regionalismo cooperativo italiano*, FrancoAngeli, Milano.
- Di Gregorio S. (2014), *L’autonomia finanziaria della Regione siciliana: il contenzioso con lo Stato ed il ruolo della Corte costituzionale nell’attuazione della disciplina statutaria*, Jovene, Napoli.
- Di Maria R. (2008), “La ‘tassa sul lusso’: una lettura *prima facie* della autonomia impositiva delle Regioni a statuto speciale”, *Nuove autonomie*, 1-2: 115 ss.
- Fransoni G. e Della Cananea G. (2006), *art. 119*, in Bifulco R., Celotto A. e Olivetti M. (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, III, Utet, Torino.
- Gabriele V. F. (1988), “Decreti legislativi di attuazione degli Statuti speciali”, *Enc. Giur. Treccani*, vol. X.
- Gallo F. (2002), “Prime osservazioni sul nuovo art. 119 della Costituzione”, *Rass. trib.*, 2: 589 ss.
- Gallo F. (2017), “Attualità e prospettive del coordinamento della finanza pubblica alla luce della giurisprudenza della Corte costituzionale”, *Rivista AIC*, www.rivistaaic.it, 2: 1-9.
- Gallo F. (2019), “I limiti del regionalismo differenziato”, *Astridrassegna*, www.astrid-online.it/rassegna.
- Giarda P. (2009), *La favola del federalismo fiscale*, Università Cattolica del Sacro Cuore, Quaderno n. 35, Milano.
- Giarda P. (2011), “Audizione, in Camera dei deputati, XVI leg., Commissioni riunite I e V, Indagine conoscitiva nell’ambito dell’esame dei progetti di legge recanti introduzione del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale”, *Res. sten.*, 25 ottobre 2011.
- Guella F. (2012), *Le autonomie regionali differenziate nella riforma del “federalismo fiscale. Art. 27 L. 42/2009 e modelli di coordinamento della specialità, tra autonomia e principio di unità*, in Mangiameli S. (a cura di), *Il regionalismo italiano dall’Unità alla Costituzione e alla sua riforma*, Giuffrè, Milano, 627 ss.
- Guella F. (2014), “Il principio negoziale nei rapporti finanziari tra livelli di governo”, *Le Regioni*, 1/2: 131-173.
- Guella F. (2014), *Garanzie e rinunce nella ridefinizione dei rapporti finanziari tra Stato e Regioni a Statuto speciale. I contenuti degli accordi 2014 per il Trentino-Alto Adige/Südtirol e per il Friuli-Venezia Giulia*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 169-190.
- Guella F. (2014), *Sovranità e autonomia finanziaria negli ordinamenti composti. La norma costituzionale come limite e garanzia per le dimensioni della spesa pubblica territoriale*, Editoriale Scientifica, Napoli.
- Guella F. (2017), “Pacta sunt servanda, armonizzazione dei bilanci pubblici e buon senso. Le ragioni della Corte costituzionale per normalizzare l’ordinamento finanziario comunale della provincia di Bolzano”, *Le Regioni*, 5: 1057 ss.
- Hong Vo D. (2010), “The economics of fiscal decentralization”, *Journal of economic surveys*, 24, 4: 657-679.

- Labriola S. (1997), *Il principio di specialità nel regionalismo italiano*, in Ortino S. e Pernthaler P. (a cura di), *Il punto di vista delle Autonomie speciali – La riforma costituzionale in senso federale*, Regione autonoma Trentino-Alto Adige, Bolzano-Trento, 61-84.
- Luelli G. (2020), *Quei 430 milioni e la storia dei rapporti finanziari con Roma*, Il dossier – Politica e Istituzioni, TGR Trento (rainews.it), ultimo accesso 22 giugno 2022.
- Lutteri C. (2010), “Nuove norme di coordinamento della finanza della Regione Trentino-Alto Adige/*Südtirol* e delle Province autonome”, *Informator*, 1: 50 ss.
- Mangiameli S., Filippetti A., Tuzi F. e Cipolloni C. (2020), *Prima che il Nord somigli al Sud. Le regioni tra divario e asimmetria*, Rubbettino, Soveria Mannelli.
- Marcantoni M. e Baldi M. (2013), *Regioni a geometria variabile*, Donzelli, Roma, 51-63.
- Marcantoni M., Deanesi F., Nicoletti P. e Tretter L. (a cura di) (2018), *Le politiche della Provincia autonoma di Trento (1971-2018)*, TSM, Trento.
- Martinengo S. (2013), “Il federalismo fiscale municipale e il difficile processo di autonomia degli enti locali”, *Studium iuris*, 5: 550 ss.
- Morgante D. (2012), “La costituzionalizzazione del pareggio di bilancio”, *Federalismi.it*, 14.
- Nugnes F. (2012), “Il Fiscal Compact. Prime riflessioni su un accordo ricognitivo”, www.forumcostituzionale.it.
- Oates W.E. (2005), “Toward a second generation theory of fiscal federalism”, *International tax and public finance*, 12: 349-373.
- Pace A. (2014), *I rapporti finanziari tra Provincia autonoma di Trento e Stato. L'evoluzione della disciplina del patto di stabilità interno nei confronti delle Regioni speciali*, in Toniatti R. e Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria*, cit., 135-154.
- Pala C. (2013), *La Sardegna tra indipendentismo e autonomia finanziaria*, in De Muro G., Mola F., e Ruggiu I. (a cura di), *Identità e autonomia in Sardegna e Scozia*, Maggioli, Rimini, 156-180.
- Paladin L. (1992), *Diritto regionale*, Cedam, Padova.
- Palermo F. (1998), “Non expedit della Corte al controllo di costituzionalità delle norme di attuazione degli statuti speciali. Ancora sul diritto all'uso della lingua nel processo”, *Giustizia costituzionale*, 3: 1681-1691.
- Palermo F. (2000), “Il nuovo regionalismo e il ruolo delle Autonomie speciali”, *Rass. Parl.*, 4: 935-971.
- Palermo F. (2001), *La revisione dello statuto e i suoi limiti*, in Marko J., Ortino S. e Palermo F. (a cura di), *L'ordinamento speciale della Provincia autonoma di Bolzano*, Cedam, Padova, 854-857.
- Palermo F. (2001), *Il regionalismo differenziato*, in Groppi T. e Olivetti M. (a cura di), *La Repubblica delle Autonomie. Regioni ed enti locali nel nuovo Titolo V*, Giappichelli, Torino, 51-57.
- Palermo F. (2008), *Implementation and Amendment of the Autonomy Statute*, in *Tolerance through Law*, cit., 141-159.

- Palermo F. (2018), *La specialità regionale tra asistematicità e rischi (invisibili?)*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Le variabili della specialità. Evidenze e riscontri tra soluzioni istituzionali e politiche settoriali*, ESI, Napoli, 551-564.
- Parolari S. (2018), *La specialità e le fonti del diritto*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Le variabili della specialità*, ESI, Napoli, 77-98.
- Parolari S. e Valdesalici A. (2012), “La Provincia Autonoma di Trento: verso il consolidamento dell’autonomia finanziaria?”, *Le Istituzioni del Federalismo*, 1: 101-142.
- Parolari S. e Valdesalici A. (2013), *Le fonti del federalismo fiscale: una comparazione Italia – Austria*, in Palermo F., Parolari S. e Valdesalici A. (a cura di), *Federalismo fiscale e autonomie territoriali: lo stato dell’arte nell’Euregio Tirolo – Alto Adige/Südtirol – Trentino*, Cedam, Padova, 37-60.
- Parolari S. e Valdesalici A. (2021), “La funzione legislativa tra federalismo esecutivo e specialità finanziaria”, *DPCE Online*, 2021/fasc. speciale, 1409-1429.
- Pellegrini G. (2001), *Le finanze della Provincia autonoma di Bolzano*, in Marko J., Ortino S. e Palermo F. (a cura di), *L’ordinamento speciale della Provincia autonoma di Bolzano*, Cedam, Padova, 498-521.
- Piperno S. (2013), *La finanza decentrata in Italia*, il Mulino, Bologna.
- Plutino M. (2011), *I decreti legislativi del Governo contenenti “norme di attuazione” degli Statuti speciali*, in Cartabia M., Lamarque E. e Tanzanella P. (a cura di), *Gli atti normativi del Governo tra Corte costituzionale e giudici*, Giappichelli, Torino.
- Pola G. (2016), “La finanza locale e regionale”, *Amministrare*, 2-3.
- Postal G. (2011), “Il concorso delle autonomie speciali agli obiettivi di finanza pubblica: il Trentino-Südtirol dalle norme di attuazione statutaria del 1992 all’accordo di Milano”, *Le Regioni*, 5: 937-966.
- Postal G. (2018), *Il governo locale: Trentino*, in Happacher E. e Toniatti R. (a cura di), *Gli ordinamenti dell’Euregio*, FrancoAngeli, Milano, 221 ss.
- Profeti S. (2012), “La Sicilia. Alla prova del federalismo fiscale”, *Le istituzioni del federalismo*, 1: 179-213.
- Quattrocchi A. (2018), “Lineamenti evolutivi della fiscalità delle regioni a statuto ordinario tra assetti costituzionali e diritto dell’Unione Europea”, *Dir. prat. trib.*, 6: 2365-2454.
- Rivosecchi G. (2016), *L’armonizzazione dei bilanci degli enti territoriali alla luce della giurisprudenza costituzionale: orientamenti e prospettive*, servizio studi della Corte costituzionale, 5 ss.
- Rivosecchi G. (2017), “Autonomie territoriali e assetto della finanza locale”, *Federalismi.it*, 22.
- Rivosecchi G. (2018), “La Corte consolida l’interpretazione costituzionalmente orientata delle norme sul calcolo dell’equilibrio favorevole alle autonomie territoriali”, *Giurisprudenza costituzionale*, 3: 1047 ss.
- Rivosecchi G. (2021), “Il giudizio di parificazione dei rendiconti e all’accesso alla Corte costituzionale”, *Federalismi.it*, 27.

- Salerno G. M. (2012), *Equilibrio di bilancio, coordinamento finanziario e autonomie territoriali*, in ARSAE (a cura di), *Costituzione e pareggio di bilancio*, Jovene, Napoli, 145-176.
- Sciullo G. (2005), “L’ordinamento degli enti locali e la competenza legislativa regionale”, *Giornale di diritto amministrativo*, 10: 1035 ss.
- Senato della Repubblica (2017), *Aspetti di rilievo costituzionale del federalismo fiscale*, Dossier XVII legislatura.
- Sias M. (2012), *Le norme di attuazione degli statuti speciali. Dall’autonomia differenziata all’autonomia speciale*, Jovene, Napoli.
- Sidar L. (1970), “Provvidenze in favore dei comuni e delle province nel Friuli-Venezia Giulia”, *La funzione amministrativa*, 8: 569 ss.
- Silvestri G. (2014), “Le Autonomie regionali speciali: una risorsa costituzionale da valorizzare”, www.cortecostituzionale.it.
- Sorrentino F. (2008), “Svolta della Corte sul rinvio pregiudiziale: le decisioni 102 e 103 del 2008”, *Giurisprudenza costituzionale*, 2: 1288 ss.
- Toniatti R. (2021), *Un nuovo patto condiviso*, Corriere del Trentino, Trento.
- Toniatti R. e Guella F. (2014), *La specialità dell’equilibrio tra separatezza ed unità nel coordinamento finanziario delle Regioni ad autonomia differenziata*, in Toniatti R., Guella F. (a cura di), *Il coordinamento dei meccanismi di stabilità finanziaria nelle regioni a statuto speciale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1-22.
- Tretter L., Zambarda M., Riccabona L. (2011), *La finanza provinciale*, in Marcantoni M., Postal G., Toniatti R. (a cura di), *Quarant’anni di autonomia, vol. 1 - Le istituzioni e la funzione legislativa*, FrancoAngeli/TSM, Milano.
- Tucciarelli C. (2012), “Pareggio di bilancio e federalismo fiscale”, *Quad. cost.*, 4: 799-828.
- Tucciarelli C. (2020), *Il sistema di finanziamento delle regioni ordinarie italiane tra autonomia e coordinamento*, in Palermo F., Parolari S., Valdesalici A. (a cura di), *Costituzioni finanziarie e riforme: Italia e Spagna a confronto*, ESI, Napoli, 109-150.
- Valdesalici A. (2015), “Autonomia finanziaria e specialità sarda: una prospettiva comparata”, *Quaderni della Rivista di Diritto della Navigazione*, Aracne editrice, Ariccia, 47-79.
- Valdesalici A. (2018), *Autonomia finanziaria e specialità: un modello per sei sistemi ad alto tasso di differenziazione*, in Palermo F. e Parolari S. (a cura di), *Le variabili della specialità. Evidenze e riscontri tra soluzioni istituzionali e politiche settoriali*, ESI, Napoli, 161-198.
- Valdesalici A. (2018), *Federalismo fiscale e responsabilizzazione politico-finanziaria. Comparazione giuridica ed esercizi di misurazione del diritto*, ESI, Napoli.
- Valdesalici A. (2020), *Riforma del federalismo fiscale e Regioni speciali: gli opposti a volte si attraggono*, in Palermo F., Parolari S., Valdesalici A. (a cura di), *Costituzioni finanziarie e riforme: Italia e Spagna a confronto*, ESI, Napoli, 205-221.

NOTIZIE SUGLI AUTORI

Nicolò Paolo Alessi, Borsista di ricerca, Università della Valle d'Aosta/Université de la Vallée d'Aoste.

Claudia Anderle, Dirigente presso Ripartizione I – risorse finanziarie, Regione autonoma Trentino-Alto Adige/*Südtirol*.

Claudio Calè, Direttore dell'Ufficio vigilanza finanziaria, Ripartizione finanze, Provincia autonoma di Bolzano.

Maria D'Ippoliti, Dirigente del Servizio per il personale, Provincia autonoma di Trento.

Dieter Egger, Ufficio entrate, Ripartizione finanze, Provincia autonoma di Bolzano.

Eros Magnago, Segretario generale della Provincia autonoma di Bolzano.

Erminio Manuppelli, Direttore dell'Ufficio di supporto giuridico alla gestione delle entrate, Servizio entrate, finanza, credito, Provincia autonoma di Trento.

Francesco Palermo, Direttore dell'Istituto di studi federali comparati, Eurac Research; Professore ordinario di diritto pubblico comparato, Dipartimento di scienze giuridiche, Università di Verona.

Sara Parolari, Senior researcher, Istituto di studi federali comparati, Eurac Research.

Gianfranco Postal, Docente a contratto, Università di Udine; già Dirigente generale, Provincia autonoma di Trento.

Luisa Tretter, Dirigente generale del Dipartimento affari finanziari, Provincia autonoma di Trento.

Claudio Tucciarelli, Consigliere di Stato.

Alice Valdesalici, Senior researcher e Research group leader, Istituto di studi federali comparati, Eurac Research.

Il volume analizza l'ordinamento finanziario del Trentino-Alto Adige/Südtirol dalle sue origini ai giorni nostri, prestando particolare attenzione all'assetto finanziario delle Province autonome di Trento e Bolzano/Bozen, senza tuttavia tralasciare la disamina del sistema finanziario regionale.

L'idea di un volume che si occupi della materia nasce dall'evoluzione normativa registrata dal sistema finanziario provinciale dall'adozione dello Statuto di autonomia – prima nel 1948 e poi nel 1972 – ad oggi, in particolare in seguito alle modifiche statutarie apportate dal 2009 in poi. Nel loro complesso queste ultime hanno determinato una significativa trasformazione dell'assetto finanziario sia regionale che – soprattutto – provinciale, plasmandone profondamente anche i tratti caratterizzanti.

Inoltre, tra gli studi pubblicati in materia si riscontra la mancanza di contributi che si occupino del tema in modo omnicomprensivo ed approfondito e che siano al contempo aggiornati rispetto agli sviluppi più recenti. Da qui la scelta di pubblicare un volume che nell'approfondire la tematica adotti un approccio manualistico e prediliga nel complesso un taglio applicativo. È proprio per pervenire ad un tale risultato che si è scelto di coinvolgere nel progetto non solo studiosi della materia, in particolare alcuni ricercatori dell'Istituto di studi federali comparati di Eurac Research, ma anche operatori del settore, ed in particolare dirigenti, direttori e collaboratori della ripartizione finanze della Provincia autonoma di Bolzano e del dipartimento affari finanziari della Provincia autonoma di Trento.

Alice Valdesalici è ricercatrice senior e research group leader presso l'Istituto di studi federali comparati di Eurac Research. Nel 2016 ha conseguito il dottorato di ricerca in diritto costituzionale italiano ed europeo, presso la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Verona. È stata visiting scholar presso l'Institut d'Estudis Autònoms di Barcellona e presso il Deutsche Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung di Speyer. Per l'attività di ricerca condotta nel 2016 è stata insignita del "Ronald Watts Young Researcher Award", dall'Associazione internazionale dei centri per gli studi federali (IACFS), e del "Premio per gli studi federali e regionali", dalla Landtagspräsidentenkonferenz austriaca e dall'Institut für Föderalismus (IFÖ) di Innsbruck. Tra i suoi principali interessi di ricerca, il federalismo fiscale comparato, gli studi federali e regionali italiani e comparati, il governo locale e la cooperazione territoriale, il diritto costituzionale italiano ed europeo. Su questi temi è autrice di una monografia, di numerosi contributi in riviste scientifiche e volumi collettanei, nonché curatrice di diverse opere collettanee. Ha svolto consulenze per il Consiglio d'Europa e per governi regionali e locali in Italia.