

PAPER – 25 SETTEMBRE 2024

“Armonizzazione dei bilanci pubblici”
(art. 117, secondo comma, lett. e,
Cost.): una subdelega permanente e “in
bianco” (un dubbio o una
constatazione?)

di Clemente Forte

Presidente di Sezione onorario della Corte dei conti

“Armonizzazione dei bilanci pubblici” (art. 117, secondo comma, lett. e, Cost.): una subdelega permanente e “in bianco” (un dubbio o una constatazione?)*

di Clemente Forte

Presidente di Sezione onorario della Corte dei conti

Sommario: 1. L’armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 117, secondo comma, lett. e, Cost.); 2. La legge delega n. 42 del 2009; 3. Il decreto legislativo n. 118 del 2011; 4. I profili problematici della vigente disciplina armonizzata sotto il profilo della gerarchia delle fonti; 5. Segue: la problematica dei c.d. regolamenti delegati; 6. Art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118 del 2011: profili di criticità sul piano della gerarchia delle fonti.

1. L’armonizzazione dei bilanci pubblici (art. 117, secondo comma, lett. e), Cost.)

Sulla base dell’ampia giurisprudenza costituzionale maturata dal 2001, l’ambito materiale di cui all’“armonizzazione dei bilanci pubblici” viene inteso come finalizzato 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 (Corte cost., sentt. n. 167/2021; n. 80/2017; n. 184/2016).

Per effetto delle strette interrelazioni tra i vari principi costituzionali il parametro dell’armonizzazione dei bilanci pubblici di cui all’art. 117, secondo comma, Cost. “è servente al coordinamento della finanza pubblica, dal momento che la sincronia delle procedure di bilancio è collegata alla programmazione finanziaria statale e alla redazione della manovra di stabilità, operazioni che presuppongono da parte dello Stato la previa conoscenza di tutti i fattori che incidono sugli equilibri complessivi e sul rispetto dei vincoli nazionali ed europei” (Corte cost., sent. n. 190/2022).

2. La legge delega n. 42 del 2009

Con la legge n. 42 del 2009, recante delega al Governo in materia di federalismo fiscale, il Governo è stato delegato, tra gli altri, ad adottare un apposito decreto legislativo (che poi, per la delega

* Paper accettato dalla Direzione. Non sottoposto a valutazione.

sull'armonizzazione, è risultato il n. 118/2011) per “la definizione dei principi fondamentali” [...] “al fine di armonizzare i sistemi contabili e gli schemi di bilancio dei medesimi enti e i relativi termini di presentazione e approvazione, in funzione delle esigenze di programmazione, gestione e rendicontazione della finanza pubblica”.

In particolare, il preambolo del decreto legislativo n. 118, richiama, all'art. 2, comma 2, le disposizioni di cui agli articoli 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 15, 16, 17, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 26, 28 e 29 della legge n. 42, nessuno dei quali riguarda però l'ambito materiale dell'armonizzazione contabile, mentre la lettera h) del medesimo art. 2, comma 2, che, propriamente, contiene i principi e i criteri cui è tenuto a conformarsi il legislatore delegato nella materia della contabilità armonizzata¹. Al comma 7 dello stesso art. 2 è previsto che “[e]ntro tre anni dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi di cui al comma 1, possono essere adottati decreti legislativi recanti disposizioni integrative e correttive nel rispetto dei principi e criteri direttivi previsti dalla presente legge e con la procedura di cui ai commi 3 e 4”.

3. Il decreto legislativo n. 118 del 2011

Il citato decreto legislativo n. 118 del 2011 (oggetto, ad oggi, di almeno quattordici decreti ministeriali c.d. correttivi), emanato sulla base della citata legge delega n. 42 del 2009, prevede, all'art. 3, comma 1, che “[l]e amministrazioni pubbliche [...] conformano la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 ed ai seguenti principi contabili applicati, che costituiscono parte integrante al presente decreto: a) della programmazione (allegato n. 4/1); b) della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2); c) della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3); d) del bilancio consolidato (allegato n. 4/4).

Il successivo comma 6 del medesimo art. 3 del d.lgs. n. 118 prevede che “[i] principi contabili applicati di cui al comma 1 sono aggiornati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari

¹ Detta lettera h) così dispone: “adozione [ad opera del decreto legislativo delegato] di regole contabili uniformi e di un comune piano dei conti integrato; adozione di comuni schemi di bilancio articolati in missioni e programmi coerenti con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari in materia di contabilità nazionale e relativi conti satellite; adozione di un bilancio consolidato con le proprie aziende, società o altri organismi controllati, secondo uno schema comune; affiancamento, a fini conoscitivi, al sistema di contabilità finanziaria di un sistema e di schemi di contabilità economico-patrimoniale ispirati a comuni criteri di contabilizzazione; raccordabilità dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali con quelli adottati in ambito europeo ai fini della procedura per i disavanzi eccessivi; definizione di una tassonomia per la riclassificazione dei dati contabili e di bilancio per le amministrazioni pubbliche di cui alla presente legge tenute al regime di contabilità civilistica, ai fini del raccordo con le regole contabili uniformi; definizione di un sistema di indicatori di risultato semplici, misurabili e riferiti ai programmi del bilancio, costruiti secondo criteri e metodologie comuni ai diversi enti territoriali; al fine di dare attuazione agli articoli 9 e 13, individuazione del termine entro il quale regioni ed enti locali devono comunicare al Governo i propri bilanci preventivi e consuntivi, come approvati, e previsione di sanzioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera e), in caso di mancato rispetto di tale termine (lettera così sostituita dall'art. 2, comma 6, lett. b), l. 31 dicembre 2009, n. 196, a decorrere dal 1° gennaio 2010, ai sensi di quanto disposto dall'art. 52, comma 6 della medesima l. n. 196/2009).

interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali di cui all'art. 3-bis^{2 3}.

4. I profili problematici della vigente disciplina armonizzata sotto il profilo della gerarchia delle fonti

Sul piano della gerarchia delle fonti, molteplici sono i profili problematici di tale fonte di produzione normativa che presiede dal 2011 all'introduzione nel vigente ordinamento delle norme di armonizzazione dei bilanci pubblici e che, nei giudizi di legittimità costituzionale, vengono evocate dai rimettenti a parametro interposto.

- a) Va, anzitutto, osservato che l'originaria, tuttora vigente, legge delega n. 42 del 2009 non appare in linea con la successiva legge costituzionale n. 1 del 2012, che ha spostato la materia dell'armonizzazione dalla competenza concorrente a quella esclusiva dello Stato (art. 117, secondo comma, lett. e, Cost.). Infatti, detta delega (n. 42 del 2009) continua a prevedere che il legislatore delegato debba provvedere all'introduzione nell'ordinamento dei "principi fondamentali" della materia (art. 117, terzo comma, Cost.), mantenendo in vigore la limitazione alla legislazione dello Stato tipica della competenza legislativa concorrente come inizialmente configurata dalla legge costituzionale n. 3 del 2001;

²Non si intende qui, infatti, prendere in esame l'ulteriore subdelega contenuta nell'art. 11, comma 11, del medesimo d.lgs. n. 118/2018, secondo cui "11. Gli schemi di bilancio di cui al presente articolo sono modificati ed integrati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, di concerto con il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali e la Presidenza del Consiglio dei ministri - Dipartimento per gli affari regionali, su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali. A decorrere dal 2016, gli allegati riguardanti gli equilibri sono integrati in attuazione dell'art. 9, della legge 24 dicembre 2012, n. 243.". Il punto sta qui, dunque, nel fatto che la legge delega n. 42 non prevede il rinvio ad atti amministrativi.

³In considerazione dei limiti del tema affrontato, si vuole, comunque, fare solo un cenno al procedimento di definizione del decreto ministeriale c.d. correttivo di cui all'art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011. Infatti, tale disposizione, letta in combinato disposto con il successivo comma 6 bis dello stesso d.lgs., secondo cui l'"aggiornamento" degli allegati al titolo I del decreto medesimo in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto, prevede che detto aggiornamento avvenga su proposta della Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali (Commissione Arconet), la quale "agisce in reciproco raccordo con l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all'art. 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267". Tale passaggio procedurale sembrerebbe potersi configurare o come una sorta di "limite ulteriore" che il legislatore delegato ha posto all'attività di produzione ministeriale su proposta della Commissione Arconet oppure quale mero coordinamento interno tra articolazioni tecniche ministeriali, nel che si sostanzia il previsto "concerto" delle strutture di vertice del Ministero dell'interno, autorità concertata, chiamata ad esprimersi nel merito dell'iniziativa Arconet da parte dell'Ministero del tesoro in qualità di autorità concertante; donde, anche su tale versante, l'esigenza di una maggiore riflessione sulla modalità procedimentale cui la fonte di produzione in esame è assoggettata, potendosi ritenere: a) che il verbo utilizzato dal legislatore, "agisce", possa configurare una vera e propria condizione di legittimità del procedimento di definizione, per via amministrativa, della regolamentazione armonizzata. [In tema, ma riferito alla legislazione *strictu sensu* delegata, v., tra i molteplici contributi in materia, I c.d. "*limiti ulteriori*" nel procedimento per l'emanazione dei decreti legislativi, con particolare riferimento al coinvolgimento degli organi di raccordo tra livelli territoriali nella giurisprudenza costituzionale (a cura di M. PIERONI e I. NORELLI), in www.cortecostituzionale.it, Studi e ricerche, principi e diritti fondamentali]; oppure b) che il "raccordo" tra le due articolazioni tecniche ministeriali: Arconet (presso il Ministero dell'economia, ex art. 3-bis del d.lgs. n. 118/2011) e Osservatorio (presso il Ministero dell'interno ex art.154 Tuel) trovi composizione nell'ambito previsto concerto tra autorità concertante (Ministero dell'economia) e autorità concertata (Ministero dell'interno).

- b) In secondo luogo, il punto centrale consiste nel fatto che la legge n. 42 non prevede alcuna forma di “subdelega” a fonti secondarie, come invece previsto dal citato art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 del 2009⁴;
- c) In terzo luogo, si può ipotizzare la sussistenza *in nuce* di una qualche forma di delega al Governo nel senso di promuovere un costante coordinamento tecnico di normazione ad alto tasso di specializzazione⁵ quale (del tutto) implicito corollario di quanto previsto nell’art. 2, comma 2, lettera h), della legge n. 42 del 2009, ma ciò non sembra superare però il rilievo secondo cui tale rinvio deve pur essere previsto in una qualche norma, per ovvie ragioni di legittimità delle norme, dal momento che con i presupposti impliciti le interpretazioni possono aprire le porte alla discrezionalità. Ma, anche nell’ipotesi di rinvio implicito, si ravvisano almeno tre ulteriori profili problematici;
- c.1) il primo riguarda l’individuazione dei “principi e criteri” assegnati dal Governo alle proprie articolazioni tecniche ministeriali. Dalla lettura del citato art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 detti “principi e criteri” risultano affidati ad un verbo a connotazione atecnica: i principi contabili applicati “sono aggiornati” con decreto ministeriale su proposta della Commissione per l’armonizzazione contabile degli enti territoriali⁶. Come è intuitivo, comprendere la vaghezza dell’accezione del verbo di cui il d.lgs. fa impiego non consente: i) di circoscrivere in modo sufficiente l’ambito di intervento di detta “nuova fonte normativa”, in quanto detto termine si presta ad essere inteso o in senso stretto, riferibile cioè a dati ad alto tasso di obsolescenza e dunque da “aggiornare” oppure, in senso ampio, quale discrezionale facoltà di costante modifica della disciplina armonizzata a prescindere dal fatto che detta disciplina sia stata originariamente cristallizzata in “dati” necessariamente da aggiornare; ii) di individuare le disposizioni aggiornabili,

⁴ La giurisprudenza della Corte costituzionale ha avuto occasione di rilevare che il coordinamento finanziario come anche l’armonizzazione contabile, ambito materiale affine al primo, possono richiedere l’esercizio di poteri di ordine amministrativo, di regolazione tecnica, di rilevazione di dati e di controllo (argomentando da Corte cost. sentt. n. 192/2017; n. 229/2011; n. 112/2011; n. 320/2010; n. 278/2010; n. 57/2010; n. 190/2008; n. 159/2008; n. 121/2007; n. 376/2003).

⁵ Cfr., ad esempio, Corte cost., sent. n. 127/1981: “Accade sovente [...] che il legislatore, anche quello delegato, demandi [...] all’esecutivo, o all’organo dell’esecutivo competente per materia, di apportare a quei dati gli aggiustamenti che l’esperienza, una più matura riflessione, il progresso tecnico, rendano consigliabili. Meglio che un metodo, è un espediente, questo, tutt’altro che inconsueto, anche se non certo irreprensibile sotto il profilo concettuale, che non può tuttavia essere dichiarato di per sé illegittimo e che, quindi, non rende a sua volta illegittimo l’atto con cui l’esecutivo modifica o integra quei dati. (punto 3. del *diritto*).

⁶ La Commissione è disciplinata dall’art. 3-bis del d.lgs. n. 118 del 2009: “1. Presso il Ministero dell’economia e delle finanze è istituita, senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica, la Commissione per l’armonizzazione degli enti territoriali. 2. La Commissione di cui al comma 1 ha il compito di promuovere l’armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio degli enti territoriali e dei loro organismi e enti strumentali, esclusi gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, e di aggiornare gli allegati al titolo I del presente decreto in relazione al processo evolutivo delle fonti normative che concorrono a costituirne il presupposto e alle esigenze del monitoraggio e del consolidamento dei conti pubblici, nonché del miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il Sistema europeo dei conti nazionali. La Commissione agisce in reciproco raccordo con l’Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali di cui all’art. 154 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. [...]”.

se cioè con tale “fonte di produzione” si intenda fare riferimento esclusivamente a quelle di tipo amministrativo in funzione di uno stringente coordinamento di tipo tecnico o anche a quelle a valenza normativa sostanziale; iii) se l’aggiornamento debba riguardare esclusivamente gli elementi tecnici contenuti negli allegati al decreto legislativo o, invece, anche la disciplina nel suo complesso, ivi inclusa quella di carattere non tecnico;

- c.2) il secondo riguarda l’ampio spettro delle disposizioni annoverabili nella disciplina armonizzata in cui sono riconducibili tanto norme tecniche quanto norme aventi valore di legge quanto, infine, norme tecniche e sostanziali tra loro inestricabilmente frammiste;
- c.3) il terzo riguarda la forma della normazione secondaria affidata dall’art. 3, comma 6, citato, a decreti ministeriali, per modo che la delegificazione dell’ambito materiale dell’armonizzazione, non limitata (in astratto) alla produzione di mera regolazione tecnica, sembrerebbe discostarsi dalla modalità tipica del regolamento governativo (art. 17 l. n. 400/1988).

Le descritte questioni di legittimità formale sembrano assumere particolare evidenza ove solo si analizzi almeno la più recente giurisprudenza costituzionale, che ha assegnato alle disposizioni contenute nel d.lgs. n. 118 del 2009, oggetto di ampie modifiche e integrazioni ad opera della predetta fonte di produzione di cui all’art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 del 2009, e cioè di decreti ministeriali⁷, la valenza di norme interposte aventi valore di legge in tema di copertura finanziaria⁸, di armonizzazione dei bilanci pubblici⁹,

⁷ A tale riguardo, va anche segnalato che detti decreti ministeriali “correttivi” del d.lgs. n. 118 del 2009, non risulta siano stati assoggettati al controllo preventivo della Corte dei conti ai sensi dell’art. 3, comma 1, lett. c), della legge n. 20 del 1994 (che prevede il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti su atti normativi a rilevanza esterna, non aventi forza di legge).

⁸ Cfr. Corte cost., sent. n. 199 del 2021, che, nella sostanza, valorizza quale norma a valenza generale e astratta le disposizioni di cui al decreto del Ministero dell’economia e delle finanze 7 settembre 2020 (Aggiornamento degli allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011) che hanno previsto, all’art. 2 (Allegato 4/2 – Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria), nei paragrafi da 9.2.25 a 9.2.30, una disciplina analitica del piano di rientro dal disavanzo. A tal riguardo, la Corte costituzionale ha evidenziato come “[i]l nuovo paragrafo 9.2.25 dispone, infatti, che «[n]ei casi in cui la legge prevede l’adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione, la deliberazione che approva il piano di rientro contiene: [...] e) l’individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo». Tale previsione è diretta a consentire una più agevole verifica dell’importo del disavanzo ripianato annualmente, con precisi effetti, stabiliti nei paragrafi successivi, sia nel caso di mancato recupero delle quote da ripianare – che l’ente deve infatti aggiungere a quelle già previste per l’esercizio in corso – sia, in senso inverso, quando l’ente, oltre a ripianare la quota prevista nell’esercizio, abbia anche anticipato l’attuazione delle ulteriori misure programmate dal piano.”. Tuttavia, la Corte, ritenendo la non fondatezza della questione sollevata in relazione all’art. 81, terzo comma, Cost., ha ritenuto che l’ “evoluzione del quadro normativo, se da un lato assume, a far data dalla sua efficacia, carattere certamente vincolante per le Regioni, essendo la materia «armonizzazione dei bilanci pubblici» rimessa, ai sensi dell’art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., alla competenza esclusiva dello Stato, dall’altro porta a constatare che il requisito di uno specifico contenuto di dettaglio del piano di rientro, nei termini affermati dal ricorrente, è stato prescritto solo successivamente sia all’entrata in vigore delle norme regionali impugnate, sia all’adozione delle due deliberazioni del Consiglio regionale della Regione Abruzzo che, in conformità alla disciplina *ratione temporis* vigente, hanno approvato il piano di rientro dai disavanzi, rispettivamente al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015, e individuato i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio (deliberazione 22 dicembre 2017, verbale n. 105/1, e deliberazione 31 dicembre 2018, verbale n. 114/2).” (punto 2.1. del *diritto*).

⁹ Cfr. Corte cost., sent. n. 246/2021, nella quale la Corte evidenzia che “il principio contabile applicato contenuto nel paragrafo 9.2.28 dell’Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118 del 2011 disciplina gli effetti della «tardiva approvazione» del rendiconto di un esercizio, cioè quella «che non consente l’applicazione del disavanzo al bilancio dell’esercizio successivo a quello in cui il

di equilibrio finanziario¹⁰. Ciò sembra essere avvenuto senza aver affrontato preliminarmente il problema della legittimità delle norme amministrative assunte, ciò nonostante, a parametri interposti.

L'analisi della giurisprudenza della Corte costituzionale¹¹ potrebbe essere ulteriormente estesa; ma ciò che va solo segnalato in questa sede quale materia di riflessione è se la disciplina dell'“armonizzazione dei bilanci pubblici” come allo stato configurata dall'art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 del 2011 possa ritenersi coerente con il vigente assetto costituzionale della gerarchia delle fonti di produzione normativa, in assenza nella legge delega n. 42 prima richiamata di un rinvio a normative subprimarie, oltretutto in un contesto che non prevede limiti temporali per l'esercizio di questa delega “implicita”. a ciò si affianca l'ulteriore problema del successivo rinvio da parte del d.lgs. n. 118 a decreti ministeriali, anche essi emanabili senza limiti né contenutistici né temporali, ed oltretutto sottratti ad ogni forma di controllo preliminare.

Partendo dalla ricostruzione normativa prima esposta la conclusione è che può essersi dunque venuta di fatto a determinare una situazione per cui, attraverso interpretazioni che non trovano riscontro nella legislazione positiva, risulta conferito di fatto un potere ministeriale (non del governo nella sua collegialità) di continua modifica dei criteri e dei parametri che presidiano alla complessa materia dell'armonizzazione contabile, sì da assumere - detti criteri e parametri - il ruolo di norme interposte a valenza generale ed astratta ai fini dei giudizi di costituzionalità. in tal modo si è venuta a creare, dunque, ancora una volta nel

disavanzo si è formato». Da essa si fa conseguire l'effetto che il disavanzo di amministrazione è ritenuto «assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione». Quando l'ente non abbia approvato il rendiconto di un determinato esercizio e non abbia recuperato il relativo disavanzo presunto entro quello successivo, è tenuto a ripianarlo per intero nell'esercizio in cui il disavanzo effettivo emerge, rimanendo preclusa la possibilità di considerarlo un “nuovo” disavanzo, cui applicare il ripiano triennale. Il rendiconto, del resto, costituisce un adempimento essenziale nel processo di «*accountability*» nei confronti degli elettori e degli altri portatori di interessi» (sentenza n. 49 del 2018); appare quindi del tutto coerente che la richiamata disposizione faccia discendere le suddette, rigorose, implicazioni al verificarsi di un improprio trascinarsi nel tempo dei disavanzi presunti. (punto 6 del *diritto*); sent. n. 268/2022 “Come evidenziato dal ricorrente, i principi contabili applicati contenuti nei paragrafi 9.2.26 e 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 disciplinano gli effetti della «tardiva approvazione» del rendiconto di un esercizio, che, in quanto tale, «non consente l'applicazione del disavanzo al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui il disavanzo si è formato». Dai menzionati principi consegue che, in caso di approvazione tardiva, il disavanzo di amministrazione non ripianato in corso di esercizio, nonché l'eventuale ulteriore disavanzo emerso, sono ripianati applicandoli per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione.” (punto 1.2. del *diritto*); “Il paragrafo 9.2.27 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 impone, infatti, all'ente di aggiungere al primo esercizio del bilancio di previsione le quote del disavanzo già applicate al bilancio dell'esercizio precedente «e presumibilmente non recuperate». Il disavanzo presunto non ripianato nel 2020 avrebbe pertanto dovuto essere recuperato nell'esercizio 2021, primo esercizio del bilancio approvato dalla legge reg. Basilicata n. 20 del 2021 e non ripartito anche negli esercizi successivi, come invece previsto dalla Tabella impugnata.” (punto 8.1. del *diritto*).

¹⁰ Cfr. Corte cost., sent. n. 80/2021: “Da ultimo, l'art. 2, comma 1, lettere da a) a i), del d.m. 7 settembre 2020 ha modificato il contenuto del punto 3.20-bis del citato Allegato 4/2 a decorrere dal 2 ottobre 2020. In particolare, con tale novella è stato stabilito che, per le anticipazioni di cui al d.l. n. 35 del 2013, come convertito, e successivi rifinanziamenti, gli enti locali applicano l'art. 39-ter del d.l. n. 162 del 2019, come convertito. Il richiamo rivolto all'art. 39-ter ha sostituito, quindi, il precedente riferimento alle indicazioni contenute nelle predette deliberazioni della sezione delle autonomie della Corte dei conti n. 35 del 2015 e n. 28 del 2017.” (punto 3 del *diritto*).

¹¹ Esaminando l'ultimo quinquennio, si vedano, ad esempio, anche, Corte cost., sentt. n. 110/2022 (punto 3.2. del *diritto*); n. 224/23 (punto 3 del *diritto*); n. 128/2023 (punto 5 del *diritto*); n. 122/2023 (punto 5 del *diritto*); n. 51/2023 (punto 4 del *diritto*); n. 118/2023 (punto 5 del *diritto*); n. 4/2020 (punto 4.2. del *diritto*); n. 114/2023 (punto 4.6. del *diritto*); n. 81/2023 (punto 3.2. del *diritto*).

nostro ordinamento, una sorta di potere amministrativo permanente (senza controlli) nel senso di modificare *ad libitum* le regole che disciplinano, anche nei dettagli, la complessa materia della armonizzazione contabile: tutto ciò a prescindere dal merito naturalmente e con buona pace del principio di legalità di cui all'art. 97, Cost.

5. Segue: la problematica dei c.d. regolamenti delegati¹²

È noto che la c.d. delegificazione trovi un limite nelle riserve di legge, intese quali riserve di competenza normative a favore di norme di legge con esclusione di norme poste da fonti secondarie, senza che, peraltro, sia necessario distinguere tra riserve assolute e relative¹³.

Orbene, concentrando l'attenzione alla disciplina costituzionale posta dall'art. 117 Cost., la giurisprudenza costituzionale, maturata anche in periodo anteriore alle modifiche costituzionale di cui alle leggi cost. n. 3 del 2001 e n. 1 del 2012, è nel senso che, ai fini dell'introduzione di limitazioni delle competenze regionali, ad esempio, in tema di interesse nazionale (*ante* legge cost. n. 3 del 2001) e ora di determinazione dei principi fondamentali, non si può che configurare una riserva assoluta di legge (v., ad esempio, corte cost. 370/1992; n. 100/1980); sicché, in questi ambiti non sarebbe da ammettere la c.d. delegificazione. Discorso diverso può valere per la legislazione esclusiva dello Stato (art. 117, secondo comma, Cost.), che può ammettere l'introduzione di ambiti legislativi delegificati ma nel rispetto dell'art. 117, sesto comma, Cost., che, a sua volta, sulla base della vigente legislazione costituzionale (artt. 94 e 95 Cost.), è predicabile solo con riferimento agli atti del Governo nella sua collegialità e non anche al singolo Ministro (Corte cost., sent. n. 171/2007, punto 3 del *diritto*)¹⁴.

¹² Cfr., ad esempio, A.A. CERVATI, *Legge di delegazione e delegata*, Enc. Dir., XXIII, p. 958 ss.; A. CELOTTO, E. FRONTON, *Legge di delega e decreto legislativo*, Enc. Dir., Aggiornamento VI 2002; M. CARTABIA, *I decreti legislativi integrativi e correttivi: virtù di Governo e vizi di costituzionalità?*, in *I Rapporti tra Parlamento e Governo attraverso le fonti del diritto. La prospettiva della giurisprudenza costituzionale* (a cura di V. COCOZZA; S. STAIANO), Torino, 2011, p.70 ss.; A. CERRI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 417 ss.; A. CERRI, *Delega legislativa*, in Enc. Giur., X, 1993; L. PALADIN, in *La formazione delle leggi*, II (Art. 76-82), Bologna-Roma, 1979, sub art. 76, p.1, in *Commentario della Costituzione* (a cura di G. BRANCA); M. LOSANA, *La sindacabilità delle fonti subordinate nei giudizi di legittimità costituzionale: una forzatura talvolta necessaria?*, in *Quaderni costituzionali*, fasc. 1/2019, p. 187 ss.; A. MORRONE, *Fonti normative*, Bologna, 2018, p. 229; A. MORRONE, *Delegificazione*, in *Dizionario di diritto pubblico*, vol. III, Milano, Giuffrè, 1771 ss.; A. CERRI, *Delega legislativa*, in Enc. Giur., X, 1993; L. PALADIN, in *La formazione delle leggi*, II (Art. 76-82), Bologna-Roma, 1979, sub art. 76, p.1, in *Commentario della Costituzione* (a cura di G. BRANCA).

¹³ La migliore dottrina (C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, tomo II, Padova, 1969, p. 742) distingue, in proposito, tra le materie che sono coperte in virtù della costituzione da riserva assoluta o relativa di legge o quelle per le quali queste non sono disposte, per le quali, comunque, è sempre richiesta l'*interpositio legislatoris* rivolta a fornire i criteri direttivi vincolanti l'organo di legiferazione secondaria. V., anche, A.M. SANDULLI, *La potestà regolamentare nell'ordinamento vigente*, in *Studi per decennale*, III, p. 360.

¹⁴ Sui regolamenti in generale, cfr., ad esempio, v. V. CRISAFULLI, *Lezioni di diritto costituzionale*, II, 1, *L'ordinamento costituzionale italiano. Le fonti normative*, Padova, 1984, 107 ss.; A. CERRI, *Regolamenti*, in *Enciclopedia giuridica*, vol. XXVI, Roma, Istituto dell'Enciclopedia Italiana fondato da G. Treccani, 1992; A.M. SANDULLI, *L'attività normativa della P.A.*, Napoli, 1970; E. CHELI, E., *Potere regolamentare e struttura costituzionale*, Milano, 1967; M.S. GIANNINI, *Regolamento (in generale)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXIX, Milano, 1988, 601 ss.; L. CARLASSARE, *Regolamento (dir. cost.)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. XXXIX, Milano, 1988, 605 ss.; F. CERRONE, *La potestà regolamentare tra forma di governo e sistema delle fonti. La tipologia dei regolamenti governativi nella legge n. 400 del 1988*, Torino, 1991; G. GRECO, *I regolamenti amministrativi*, Torino, 2004. Sul principio di legalità:

Con specifico riferimento ai c.d. detti regolamenti di delegificazione, la Corte costituzionale ha individuato diverse tipologie di esorbitanza dai parametri costituzionali: a) i regolamenti al di là della legge (c.d. *ultra vires*); b) i regolamenti legificati.

La prima tipologia può presentarsi in due forme: i) l'ipotesi di subdelega al di là della legge abilitante, nel senso che la legge di delega non preveda espressamente tale mandato al decreto legislativo (Corte cost. n. 427/2000, punto 4 del *diritto*); l'ipotesi di esercizio del regolamento di delegificazione oltre l'ambito materiale assegnato da parte della legge di delega (Corte cost., sent. n. 251/2001, punto 3 del *diritto*).

La seconda tipologia sussiste nel caso di “regolamento legificato” in cui è la legge che in essa sussume il contenuto della disciplina regolamentare (Corte cost., sent. n. 344/2010, punto 2.3. del *diritto*) o anche nel caso in cui tra l'atto normativo di fonte primaria e il regolamento possa configurarsi un *continuum* normativo (Corte cost., sent. n. 200/2018, punto 4 del *diritto*)¹⁵.

6. Art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118 del 2011: profili di criticità sul piano della gerarchia delle fonti

Sulla base di quanto premesso, a mo' di sintesi, si può evidenziare che la attuale disciplina della materia dell'armonizzazione contabile sembra, allo stato, poggiare su basi fragili avuto riguardo al piano della gerarchia delle fonti, il che apre a motivi di legittimità degli atti in vigore; e ciò per una serie di ragioni:

- a) l'assenza, nella legge delega (n. 42/2009), di un'espressa subdelega alla fonte secondaria, con problematica coerenza rispetto al disposto di cui agli artt. 76 e 77 Cost., talché, nella specie, sembra configurarsi la figura del regolamento delegificato *ultra vires* (v. precedente punto 6), e cioè di una fonte di produzione normativa delegificante al di là di un'espressa previsione (nella legge delega n. 42 del 2009) di una subdelega affidata al decreto legislativo (nella specie il 118);
- b) l'autonoma previsione ad opera del d.lgs. n. 118 del 2011 - e dunque come evidenziato al punto a), in assenza di un'espressa previsione nella legge delega -, di una subdelega alla fonte secondaria senza la previa fissazione di “principi e criteri direttivi”, senza limiti temporali e con riferimento a normativa non meramente tecnica, estesa ad ampi ambiti materiali già disciplinati dalla fonte primaria, tant'è che non di rado, nella giurisprudenza costituzionale (es., Corte cost., sent. n. 199/2021), la fonte di produzione normativa di matrice ministeriale (art. 3, comma 6, d.lgs. n. 118/2011, cit.) concorre ad introdurre nell'ordinamento disposizioni elevate a norme interposte;

S. Foix, *Legalità (principio di)*, cit., 659 ss.; C. MARZUOLI, *Principio di legalità e attività di diritto privato della pubblica amministrazione*, Milano, 1982; A.M. SANDULLI, *La potestà normativa della pubblica amministrazione*, cit., 32; ID., *La potestà regolamentare nell'ordinamento vigente*, in *Studi sulla Costituzione (in occasione del decennale)*, Milano, 1958, vol. III, 363.

¹⁵ M. LOSANA, *La sindacabilità delle fonti subordinate nei giudizi di legittimità costituzionale: una forzatura talvolta necessaria?*, in *Quaderni costituzionali*, fasc. 1/2019, p. 187 ss.

- c) in ogni caso, il ricorso alla fonte secondaria delegificante sulla base di una delega (legge n. 42 del 2009¹⁶), che intendeva fare riferimento esclusivo alla determinazione dei principi fondamentali della materia “armonizzazione dei bilanci pubblici”, non sembra in armonia con l’impianto dell’art. 117 Cost., secondo cui i regolamenti dello Stato, propriamente quelli governativi di cui all’art. 17 della legge n. 400 del 1988¹⁷, possono ritenersi consentiti solo con riferimento alla legislazione esclusiva (art. 117, sesto comma, Cost.), sussistendo per la determinazione dei “principi fondamentali” (previsti dalla legge delega n. 42/2009) una riserva assoluta di legge¹⁸.

¹⁶ L’impianto della legge delega non è stato aggiornato pur dopo la riforma della legge costituzionale n. 1/2012, che ha attribuito detto ambito materiale dell’armonizzazione alla competenza esclusiva dello Stato.

¹⁷ Il discostamento dell’art. 3, comma 6, del d.lgs. n. 118 del 2011 dal modello di cui all’art. 17 della legge n. 400 del 1988 (in quanto i decreti ministeriali non sono regolamenti governativi) preclude le garanzie offerte dall’acquisizione del parere del Consiglio di Stato e dall’assoggettamento del regolamento governativo al controllo preventivo della Corte dei conti. Peraltro, tale controllo in concreto non svolto dalla Corte dei conti sembra senz’altro da ammettere sulla base dell’art. 3, comma 1, lett. c), della legge n. 20/1994, che prevede il controllo preventivo di legittimità della Corte dei conti su gli “atti normativi a rilevanza esterna”.

¹⁸ Va anche evidenziato che, anche dopo l’assegnazione alla competenza esclusiva dello Stato dell’armonizzazione dei bilanci pubblici, detto ambito materiale presenta strette interrelazioni con la competenza legislativa ripartita del coordinamento finanziario nella quale è, appunto, ammessa la legislazione di dettaglio delle Regioni; il che dovrebbe indurre, *a fortiori*, sul piano delle fonti, ad una più puntuale disciplina da parte della legge di delegazione.