



copertura a debito), soprattutto per l'incertezza dei relativi effetti, il che determina l'attivazione delle clausole di salvaguardia, che a loro volta subiscono ulteriori modifiche legislative *ex post*.

Molto ampio si appalesa il ricorso agli effetti fiscali indotti a copertura di oneri, soprattutto legati ad assunzioni di personale e ad erogazioni di natura pensionistica: si tratta di una materia delicata, in quanto gli oneri debbono essere sempre presentati al lordo e tradizionalmente si è riservata alla sessione di bilancio la possibilità di considerare automaticamente gli oneri in termini netti. Si tratta di tema che potrebbe essere affrontato nell'ambito della elaborazione della prossima legge ordinaria di contabilità.

Copertura con le previsioni tendenziali

Si sono riscontrati oneri di spesa sussunti nei "tendenziali"; tale tecnica esige la verifica che dalla singola norma discendano oneri con conseguente necessità di copertura. E' dunque essenziale, come la Corte ha richiesto più volte, che le ipotesi contenute nei "tendenziali" siano le più esaustive e circostanziate possibili, almeno in riferimento ai grandi aggregati, per quanto riguarda non solo le rimodulazioni, come prevede la legge "rinforzata" n. 243 in riferimento alla futura legge di bilancio unificata per la sezione corrispondente al bilancio a legislazione vigente, ma anche le componenti di dettaglio dell'ammontare complessivo.

E' altresì essenziale che siano le stesse Relazioni tecniche relative ai singoli provvedimenti legislativi anche non di sessione a diffondersi in maniera più particolareggiata su tali ipotesi, per suffragare l'asserita assenza di oneri (ovvero le relative quantificazioni) in riferimento a singole disposizioni successive alla costruzione dei "tendenziali".

*In particolare, il caso delle agevolazioni fiscali*

In caso di coperture di oneri derivanti dalle agevolazioni fiscali, occorre massima trasparenza dei criteri con cui, anche a livello di dettaglio, viene costruito il singolo capitolo di entrata del bilancio a legislazione vigente, in quanto è solo conoscendo tali criteri che si può asseverare o meno l'avvenuta o parziale considerazione delle entrate connesse allo svolgimento di un'attività economica, rispetto a cui poter valutare l'impatto, ad esempio, di una misura d'incentivo; in tanto possono risultare realistiche e sostenibili "manovre" tendenti a raggiungere gli obiettivi previsti di politica "fiscale", in quanto si sia in presenza della costruzione di quadri tendenziali di elevata affidabilità e conoscibilità.

Il ricorso alle gestioni fuori bilancio

Si registra un diffuso ricorso a diverse forme di gestioni fuori bilancio, il che è indirettamente indicativo di un'inadeguatezza delle ordinarie procedure di bilancio rispetto alle esigenze di flessibilità nella gestione di determinati comparti; tale modalità di copertura non appare coerente né con i principi contabili di significatività, di trasparenza e neppure con il principio dell'annualità del bilancio dello Stato; inoltre, il proliferare delle gestioni fuori bilancio non appare coerente neppure con il principio dell'universalità di bilancio, correlato, dalla legge di contabilità, con i profili attuativi dell'art. 81 Cost..

Il ricorso a risparmi di spesa

Si riscontrano norme che riducono l'effetto di precedenti disposizioni di risparmio di spesa, la cui modifica però non viene ritenuta tale da richiedere la copertura perché il risparmio non era stato quantificato nelle Relazioni tecniche di riferimento; il fenomeno può anche comportare peggioramenti dei "tendenziali", i



quali ultimi, basandosi sui consuntivi connessi all'attuazione delle norme originarie, dovrebbero evidenziarne nel corso del tempo gli effetti.

Utilizzo di fondi di parte capitale per oneri di parte corrente

Si riscontrano frequenti casi di utilizzo di fondi di parte capitale per finalità correnti; ciò notoriamente è vietato dalla legge di contabilità e risulta parificato, nei precedenti consuntivi delle Commissioni bilancio del Parlamento, al caso dell'assenza di copertura finanziaria, con le relative conseguenze procedurali.

Tetti di spesa e legge di bilancio

Nei casi di ricorso al tetto di spesa, l'esigenza di una quantificazione la più realistica possibile degli oneri della singola legge e dunque delle risorse messe a disposizione, appare necessaria in quanto, soprattutto in assenza di clausole di salvaguardia effettive ed automatiche, il rischio è che altrimenti debbano ricercarsi mezzi aggiuntivi per far fronte ad oneri che il più delle volte si stanno già producendo, se non vi è la possibilità di modularli in attesa delle ulteriori coperture.

La tecnica del tetto di spesa si pone in linea con l'evoluzione della contabilità pubblica verso metodiche di controllo *top-down*, come previsto peraltro dalle stesse deleghe presenti nella legge di contabilità (il cui termine è previsto in scadenza alla fine del corrente anno). Esiste, a livello metodologico, anche una connessione con l'evoluzione della stessa legge di bilancio - in base alla nuova struttura dell'art. 81 Cost. - verso l'acquisizione di una natura sostanziale, in virtù della quale gli stanziamenti potrebbero assumere la funzione di limite di spesa. Ma ciò nondimeno si tratta di una tecnica che va calibrata con attenzione in considerazione dell'effettivo grado di elasticità della singola linea di spesa: maggiore è il grado di rigidità di quest'ultima e minore è la giustificazione del ricorso a tale meccanismo contabile.



La tecnica del tetto di spesa andrebbe valutata alla stregua della sua coerenza con la legge di contabilità, la cui *ratio*, anche tenuto conto della relativa interpretazione nel corso del tempo, tenderebbe ad escludere un ricorso ad essa in presenza di oneri essenzialmente non rimodulabili come quelli di cui si tratta, tenuto conto che da un punto di vista sistematico appare ragionevole imporre un tetto a quelle tipologie di spesa che, per la loro flessibilità, possono effettivamente essere gestite nel limite quantitativo imposto dalla legge, anche nel corso del tempo.

Utilizzo di stanziamenti di fondo globale corrente per la copertura di oneri permanenti

Ferma rimanendo la valenza positiva dell'istituto del fondo speciale, va rilevato che un suo utilizzo per la copertura di oneri permanenti, pur non incontrando un divieto formale ad opera della legge di contabilità, comporta la conseguenza di un irrigidimento delle poste di bilancio, il che – a parità di condizioni – pone le premesse per una difficoltà aggiuntiva in ordine all'agibilità di manovre future che si basino in gran parte sulla riduzione della spesa.

Le clausole di salvaguardia

Frequente è il caso di mancata previsione di clausole di salvaguardia in presenza di oneri solo valutati o stimati, ovvero nell'indicazione di clausole che, nel far riferimento a programmi di bilancio con alto coefficiente di realizzazione, richiederebbero il più delle volte una più convincente dimostrazione in ordine alla propria sostenibilità; nei casi dubbi, infatti, è evidente che si è in presenza di clausole che si risolvono in norme di stile, anche in questo caso contribuendo a rendere più difficoltoso - a parità di condizioni - il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica.



Clausole di invarianza

In riferimento alle deleghe e ai connessi decreti legislativi, il ricorso generalizzato alle clausole d'invarianza può risolversi in un ampio trasferimento alla successiva sede delegata della fase di costruzione degli effetti contabili della normativa e della relativa sistemazione negli equilibri di finanza pubblica. Un tale andamento, se da un lato appare sostanzialmente in linea con la legge di contabilità, che però prevede tale possibilità solo se non risulti possibile circoscrivere il perimetro finanziario dell'intervento nella sede della legge delega, d'altra canto, in molti casi, rischia di creare una pressione abnorme nella fase successiva della legislazione delegata.

La sunset legislation (autoabrogazione)

In alcuni casi, come per il d.lgs. n. 80 del 2015, in materia di lavoro, si assiste ad una sorta di *sunset legislation* (autoabrogazione) per gli anni successivi, ove non si reperiscano le occorrenti risorse con ulteriori (ovvero altri) decreti legislativi, il che, mentre appare garantista sotto il profilo della tenuta degli effetti finanziari, può presentare aspetti problematici - di merito - ai fini dell'efficacia nel tempo del sistema dei benefici in questione.

I cd. "tagli lineari"

La copertura consistente nei cd. "tagli lineari" di spese, pur ammessa, finisce con l'alterare di fatto una corretta programmazione della spesa, il che introduce nella gestione del bilancio elementi di episodicità – peraltro in un contesto di riduzione delle risorse a disposizione – che possono progressivamente pregiudicare il fisiologico rapporto tra i compiti che la singola Amministrazione è chiamata a svolgere sulla base della legislazione vigente e l'entità degli strumenti finanziari a disposizione.

Utilizzo della riduzione dei tassi di interesse



Si riscontrano coperture finanziarie consistenti nell'utilizzo della riduzione in atto dei tassi di interesse, a fronte di oneri pluriennali; una tale copertura per oneri pluriennali non appare ispirata a criteri prudenziali attese la volatilità dei tassi nel corso del tempo e la scarsa controllabilità da parte dell'autorità di governo di tale categoria di spesa; peraltro, si tratta di una forma di copertura non prevista dalla legge di contabilità, utilizzabile, eventualmente, all'atto delle configurazioni del quadro complessivo di finanza pubblica con la annuale sessione di bilancio.

Le accise sui carburanti

Si riscontrano coperture finanziarie consistenti nell'aumento delle accise sui carburanti a fronte di oneri pluriennali, senza che le Relazioni tecniche esplicitino l'effettiva elasticità dei consumi al continuo incremento dell'imposizione; donde l'incertezza circa della conseguibilità degli importi in termini di maggior gettito ascritti alla norma.

Rinvio ai bilanci degli enti territoriali

Si riscontrano violazioni dell'art. 19 della legge n. 196 del 2009 da parte di norme di spesa con effetti che ricadono sul bilancio degli enti pubblici (territoriali e non territoriali), senza che vengano fornite a questi ultimi disponibilità aggiuntive di copertura: il tutto con la giustificazione generica – talora neanche espressa in norma – secondo cui non vi sono effetti negativi *tout court* (senza un'adeguata dimostrazione) ovvero vi si provvede nell'ambito dei limiti di spesa in essere oppure, ancora, rivedendo la composizione del bilancio degli enti interessati.



Minori spese da riaccertamento residui

Il ricorso, a copertura, ai residui di bilancio, in essere e perenti, con iscrizione di tali disponibilità in conto competenza, può determinare riflessi sul rispetto delle previsioni di cassa calibrate al netto dei predetti riaccertamenti.

Riduzione dei consumi intermedi

La riduzione degli stanziamenti della categoria per consumi intermedi, spesso interessati dalla prassi dei tagli lineari può essere foriera di effetti di “rimbalzo” negli anni successivi, non disgiunti dal rischio per cui possono così crearsi i presupposti per il prodursi in futuro di nuovo debito sommerso.

Il ricorso alla legge di bilancio

La copertura di nuovi o maggiori oneri con il rinvio direttamente al bilancio ai fini della relativa quantificazione negli esercizi successivi non è coerente con il sistema costituzionale delle coperture.

Segue: il rinvio ai mezzi di bilancio per la copertura delle spese continuative e ricorrenti in ambito regionale

Il regime di copertura per le spese continuative e ricorrenti in ambito regionale, con rinvio al bilancio per le successive quantificazioni, va valutato alla luce del sistema costituzionale delle coperture.



I crediti di imposta

In tema di copertura attraverso i cd. “crediti di imposta”, l’apparato documentativo, proprio della relazione tecnica, appare il più delle volte sprovvisto di indicazioni per i profili che attengono alla distribuzione dell’onere esercizio per esercizio; la definizione *in progress* degli aspetti operativi, ivi compresi quelli finanziariamente rilevanti, rende incerta la sussistenza in capo ai destinatari di situazioni di diritto soggettivo o di diritto affievolito, in dipendenza delle specificazioni affidate alla normativa secondaria, il che ripropone il problema del perimetro e della legittimità della cd. “delegificazione”.

Il ricorso alle risorse giacenti sulle contabilità speciali

Frequente ricorso, per finalità di copertura, alla riduzione delle risorse giacenti su contabilità speciali; trattasi di una modalità di copertura che attinge a fondi fuori bilancio costituiti da giacenze di tesoreria preordinate ad essere fatte rifluire in bilancio in quanto regolazioni contabili per destinazioni vincolate; l’accumularsi delle giacenze su tali contabilità (fino a raggiungere importi elevati), per loro natura temporalmente e quantitativamente limitate, determina un’anomalia gestionale del circuito bilancio-tesoreria, la quale ultima deve perciò vedere ridotta in modo razionale l’entità delle risorse in essere sulle contabilità speciali, anche per contenere elusioni dei principi di contabilità pubblica, riferiti in particolare all’unità e all’universalità del bilancio.



D) Giurisprudenza costituzionale

Principi costituzionali in materia di finanza pubblica

- a) Il principio dell'equilibrio di bilancio, già desumibile dal testo vigente dell'art. 81, quarto comma, Cost., opera direttamente, a prescindere dall'esistenza di norme interposte (sentenza n. 26 del 2013);
- b) A tale obbligo non sfuggono le norme regionali, ivi incluse quelle delle Regioni e Province ad autonomia differenziata (sentenza n. 26 del 2013, nonché, *ex plurimis*, sentenze n. 213 del 2008 e n. 16 del 1961);

Equilibrio e legge di bilancio

La Corte costituzionale, a partire dalla sentenza n. 70 del 2012, ha valorizzato la sussistenza a livello costituzionale del principio dell'equilibrio al quale deve ossequio anche la legge di bilancio; in tal modo la Consulta ha superato l'approccio dottrinale che riteneva l'art. 81 quale strumento di conformazione dei processi decisionali di Governo e Parlamento circa la consapevolezza delle loro conseguenze finanziarie, elevando il contenuto dell'art. 81 a vincolo sostanziale nel governo della finanza pubblica.

In proposito, l'estensione alla legge di bilancio del principio di copertura di cui all'art. 81, quarto comma, Cost. meriterebbe un ulteriore approfondimento in quanto il vizio in cui dovesse incorrere una legge di bilancio in equilibrio nominale ma che non fosse assistita dai necessari elementi idonei a comprovarne la attendibilità e la sostenibilità, vulnererebbe principi intrinseci all'ordinamento contabile.

Risulta anche affermato che il principio inderogabile dell'equilibrio in sede preventiva del bilancio di competenza comporta che non possono rimanere indipendenti e non coordinati, nel suo ambito, i profili della spesa e quelli dell'entrata (v. sentenza n. 118 del 2012).



Principio di unità del bilancio

L'art. 24, comma 1, della legge n. 196 del 2009, con disposizione ricognitiva di una regola dell'ordinamento contabile stabilisce che il principio di unità del bilancio, insieme a quelli di integrità ed universalità, costituisce «profilo attuativo» (*rectius*: specificativo) dell'art. 81 Cost.; sicché è da ritenere in contrasto con detto parametro costituzionale quella disposizione che dovesse istituire un vincolo di destinazione tra una entrata di natura corrente e una maggiore spesa afferente all'esercizio di competenza (sentenze n. 224 del 2014 e n. 192 del 2012).

Operare congiunto del principio di copertura e del principio di coordinamento finanziario

Risulta affermato l'operare congiunto di due parametri costituzionali, il principio di copertura e il principio di coordinamento della finanza pubblica, ma non nel senso che il primo esiga per la propria operatività norme di principio di coordinamento della finanza pubblica ovvero sia a quest'ultimo funzionale, ma solo per rimarcare che l'elemento "informativo" costituisce uno strumento essenziale anche ai fini della valutazione dell'osservanza, da parte della legislazione di spesa, dell'obbligo di copertura. Nel merito, al di là di una diffusa motivazione sul punto, non può non evidenziarsi la problematicità della affermata, stretta connessione tra i due parametri citati (equilibrio di bilancio *ex* articolo 81 e coordinamento della finanza pubblica *ex* articolo 117), atteso che sembrerebbe sufficiente l'affermazione circa la riconducibilità degli obblighi informativi (per esempio, la relazione tecnica) nell'alveo dell'art. 81.

Emergenza finanziaria e principio dell'affidamento

Nemmeno la sopravvenienza dell'interesse dello Stato alla riduzione del debito pubblico, può costituire adeguata giustificazione di un intervento così radicale in



danno del principio dell'affidamento (che trova copertura costituzionale nell'art. 3 Cost.), ai quali era stato concesso un termine di ragionevole durata per convertirla nella nuova. Se l'obiettivo di ridurre il debito può giustificare scelte anche assai onerose e, sempre nei limiti della ragionevolezza e della proporzionalità, la compressione di situazioni giuridiche rispetto alle quali opera un legittimo affidamento, esso non può essere perseguito senza una equilibrata valutazione comparativa degli interessi in gioco e, in particolare, non può essere raggiunto trascurando completamente gli interessi dei privati, con i quali va invece ragionevolmente temperato.

L'affidamento non esclude che il legislatore possa assumere disposizioni che inodifichino in senso sfavorevole agli interessati la disciplina di rapporti giuridici «anche se l'oggetto di questi sia costituito da diritti soggettivi perfetti», ma esige che ciò avvenga alla condizione «che tali disposizioni non trasmodino in un regolamento irrazionale, frustrando, con riguardo a situazioni sostanziali fondate sulle leggi precedenti, l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, da intendersi quale elemento fondamentale dello Stato di diritto» (sentenze n. 56 del 2015, n. 302 del 2010, n. 236 e n. 206 del 2009).

Gli effetti di spesa delle sentenze della Corte costituzionale

Con la sentenza n. 10 del 2015, la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 81, commi 16, 17 e 18, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112 (Disposizioni urgenti per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività, la stabilizzazione della finanza pubblica e la perequazione tributaria), convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della legge 6 agosto 2008, n. 133, e successive modificazioni, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica. L'effetto della pronuncia - ha motivato la Corte - discende da "ragioni di stretta necessità" e decorre "dal giorno successivo alla pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica".



Dette “ragioni di stretta necessità” sono state così illustrate dalla Corte: «La cessazione degli effetti delle norme dichiarate illegittime dal solo giorno della pubblicazione della presente decisione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica risulta, quindi, costituzionalmente necessaria allo scopo di contemperare tutti i principi e i diritti in gioco, in modo da impedire «alterazioni della disponibilità economica a svantaggio di alcuni contribuenti ed a vantaggio di altri [...] garantendo il rispetto dei principi di uguaglianza e di solidarietà, che, per il loro carattere fondante, occupano una posizione privilegiata nel bilanciamento con gli altri valori costituzionali» (sentenza n. 264 del 2012). Essa consente, inoltre, al legislatore di provvedere tempestivamente al fine di rispettare il vincolo costituzionale dell’equilibrio di bilancio, anche in senso dinamico (sentenze n. 40 del 2014, n. 266 del 2013, n. 250 del 2013, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), e gli obblighi comunitari e internazionali connessi, ciò anche eventualmente rimediando ai rilevati vizi della disciplina tributaria in esame.”.

Con la sentenza n. 70 del 2015, la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 24, comma 25, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201 (Disposizioni urgenti per la crescita, l’equità e il consolidamento dei conti pubblici), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 22 dicembre 2011, n. 214, nella parte in cui prevede che «In considerazione della contingente situazione finanziaria, la rivalutazione automatica dei trattamenti pensionistici, secondo il meccanismo stabilito dall’art. 34, comma 1, della legge 23 dicembre 1998, n. 448, è riconosciuta, per gli anni 2012 e 2013, esclusivamente ai trattamenti pensionistici di importo complessivo fino a tre volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 100 per cento».

Con la sentenza n. 178 del 2015, la Corte ha dichiarato l’illegittimità costituzionale sopravvenuta, a decorrere dal giorno successivo alla pubblicazione di questa sentenza nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica e nei termini indicati in motivazione, del regime di sospensione della contrattazione collettiva, risultante da: art. 16, comma 1, lettera b), del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98 (Disposizioni urgenti per la stabilizzazione finanziaria), convertito, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 15 luglio 2011, n. 111, come specificato dall’art. 1, comma 1, lettera c),



primo periodo, del d.P.R. 4 settembre 2013, n. 122 (Regolamento in materia di protezione del blocco della contrattazione e degli automatismi stipendiali per i pubblici dipendenti, a norma dell'articolo 16, commi 1, 2 e 3, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111); art. 1, comma 453, della legge 27 dicembre 2013, n. 147 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge di stabilità 2014) e art. 1, comma 254, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge di stabilità 2015). La Corte, sul punto della sopravvenienza dell'illegittimità costituzionale della norma scrutinata, ha così motivato “Il reiterato protrarsi della sospensione delle procedure di contrattazione economica altera la dinamica negoziale in un settore che al contratto collettivo assegna un ruolo centrale (sentenza n. 309 del 1997, punti 2.2.2., 2.2.3. e 2.2.4. del Considerato in diritto). Nei limiti tracciati dalle disposizioni imperative della legge (art. 2, commi 2, secondo periodo, e 3-*bis* del d.lgs. n. 165 del 2001), il contratto collettivo si atteggia come imprescindibile fonte, che disciplina anche il trattamento economico (art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 165 del 2001), nelle sue componenti fondamentali ed accessorie (art. 45, comma 1, del d.lgs. n. 165 del 2001), e «i diritti e gli obblighi direttamente pertinenti al rapporto di lavoro, nonché le materie relative alle relazioni sindacali» (art. 40, comma 1, primo periodo, del d.lgs. n. 165 del 2001).” [...] “Se i periodi di sospensione delle procedure “negoziali e contrattuali” non possono essere ancorati al rigido termine di un anno, individuato dalla giurisprudenza di questa Corte in relazione a misure diverse e a un diverso contesto di emergenza (sentenza n. 245 del 1997, ordinanza n. 299 del 1999), è parimenti innegabile che tali periodi debbano essere comunque definiti e non possano essere protratti *ad libitum*. Su tale linea converge anche la Corte europea dei diritti dell'uomo, che ha sottolineato l'esigenza di «un “giusto equilibrio” tra le esigenze di interesse generale della comunità e i requisiti di protezione dei diritti fondamentali dell'individuo» e ha salvaguardato le misure adottate dal legislatore portoghese – in tema di riduzione dei trattamenti pensionistici – sulla scorta dell'elemento chiave del limite temporale che le contraddistingue (Seconda sezione, sentenza 8 ottobre 2013, António Augusto da Conceição Mateus e Lino Jesus Santos Januário contro Portogallo, punti 23 e seguenti del Considerato in



diritto). Il carattere ormai sistematico di tale sospensione sconfina, ~~dunque, in un~~ bilanciamento irragionevole tra libertà sindacale (art. 39, primo comma, Cost.), indissolubilmente connessa con altri valori di rilievo costituzionale e già vincolata da limiti normativi e da controlli contabili penetranti (artt. 47 e 48 del d.lgs. n. 165 del 2001), ed esigenze di razionale distribuzione delle risorse e controllo della spesa, all'interno di una coerente programmazione finanziaria (art. 81, primo comma, Cost.). Il sacrificio del diritto fondamentale tutelato dall'art. 39 Cost., proprio per questo, non è più tollerabile. Solo ora si è palesata appieno la natura strutturale della sospensione della contrattazione e può, pertanto, considerarsi verificata la sopravvenuta illegittimità costituzionale, che spiega i suoi effetti a séguito della pubblicazione di questa sentenza.”.

Le norme di contabilità pubblica attuative dei principi costituzionali

Regole di cui all'art. 17 della legge n. 196 del 2009 in tema di copertura.

a) le disposizioni della legge n. 196 del 2009, in particolare l'art. 17, costituiscono regole specificative dell'indefettibile principio di equilibrio del bilancio espresso dall'articolo 81, quarto comma, Cost. (sentenza n. 176 del 2012);

b) detta previsione di cui all'art. 17 della legge di contabilità in materia di copertura delle leggi di spesa, anche per effetto dell'esplicito richiamo contenuto nell'art. 19 della stessa legge, trova applicazione anche per le leggi regionali (sentenze n. 26 del 2013; n. 115 del 2012);

c) la disciplina di cui al citato art. 17 non comporta un'innovazione al principio della copertura, bensì una semplice puntualizzazione tecnica (come confermato, tra l'altro, dall'incipit della norma: «in attuazione dell'articolo 81, quarto comma, della Costituzione...») ispirata — sulla base di quanto afferma la Corte — dalla crescente complessità della finanza pubblica;

d) ne discende, quale corollario, in conformità al precedente punto a), che le modalità di copertura sono direttamente espressione dell'art. 81 e, quindi, trovano



applicazione, per effetto dell'articolo 19 della medesima legge n. 196 del 1990, già riportato, anche nei confronti delle Regioni e delle Provincie ad autonomia differenziata;

e) le leggi istitutive di nuove spese debbono contenere una «esplicita indicazione» del relativo mezzo di copertura (sentenza n. 26 del 2013, nonché, *ex plurimis*, sentenze nn. 386 e 213 del 2008, n. 359 del 2007 e n. 9 del 1958);

f) la copertura deve essere sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale (sentenze n. 70 del 2012, nn. 106 e 68 del 2011, nn. 141 e 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966);

g) la copertura di nuove spese deve essere ancorata a criteri di prudenza, affidabilità e appropriatezza «in adeguato rapporto con la spesa che si intende effettuare» (*ex multis*, sentenze n. 192 del 2012, nn. 106 e 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010);

h) solo per le spese continuative e ricorrenti è consentita, per le Regioni, l'individuazione dei relativi mezzi di copertura al momento della redazione e dell'approvazione del bilancio annuale, in coerenza con quanto previsto — tra l'altro — all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 76 del 2000 (sentenze n. 26 del 2013, n. 446 del 1994, n. 26 del 1991 e n. 331 del 1988);

i) la copertura deve essere sempre valutata *ex ante* e deve essere credibile e ragionevolmente argomentata secondo le regole dell'esperienza e della pratica contabile;

l) non può essere consentita la cd. «copertura *ex post*», in quanto quest'ultima non corrisponde all'affermata congruità delle risorse impiegate per la specifica finalità dell'equilibrio (v. sentenza n. 26 del 2013);

m) la tecnica di copertura esige una analitica quantificazione a dimostrazione della sua idoneità: si tratta di un principio finanziario immanente all'ordinamento, enunciato all'art. 81, quarto comma, Cost., come si è riportato, disposizione costituzionale di diretta applicazione (sentenza n. 26 del 2013);

n) la declaratoria di assenza di onere non vale di per sé a rendere dimostrato il rispetto dell'obbligo di copertura, dato che non si può assumere che, mancando nella legge ogni indicazione della cosiddetta «copertura», cioè dei mezzi per far fronte alla

nuova o maggiore spesa, si debba per questo solo fatto presumere che la legge non implichi nessun nuovo o maggiore onere: la mancanza o l'esistenza di effetti finanziari si desume dall'oggetto della legge e dal contenuto di essa (sentenze nn. 18 del 2013, 115 del 2012 e 30 del 1959);

o) La Corte, con la sentenza 224/2014, ha ritenuto che il principio di analitica copertura espresso dall'art. 81, quarto comma, Cost., e ora sostanzialmente riprodotto nell'art. 81, terzo comma, Cost., come formulato dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, trova, tra l'altro, esplicita declinazione nell'apposito art. 17 (copertura finanziaria delle leggi) della richiamata legge 31 dicembre 2009, n. 196 (Legge di contabilità e finanza pubblica) – direttamente applicabile alla Provincia autonoma di Bolzano, per effetto dell'art. 19, comma 2, della stessa legge – laddove è prescritto che «ciascuna legge che comporti nuovi o maggiori oneri indica espressamente, per ciascun anno e per ogni intervento da essa previsto, la spesa autorizzata, che si intende come limite massimo di spesa, ovvero le relative previsioni di spesa, definendo una specifica clausola di salvaguardia, da redigere secondo i criteri di cui al comma 12, per la compensazione degli effetti che eccedano le previsioni medesime. In ogni caso la clausola di salvaguardia deve garantire la corrispondenza, anche dal punto di vista temporale, tra l'onere e la relativa copertura».

p) la Corte ha altresì rimarcato il principio della autosufficienza della legge di spesa che dovrà indicare misura, copertura e l'impegno finanziario previsto (sentenze n. 307 del 2014; n. 212 del 2013).

Relazione tecnica

Un altro fondamentale criterio di valutazione ai fini dello scrutinio di norme ai sensi dell'art. 81 si incentra sull'obbligo di corredare le innovazioni legislative di allegati o documenti dimostrativi degli effetti economici delle stesse, poiché detto obbligo non costituisce, con riferimento ai giudizi sulle questioni di legittimità sollevate in via principale, un'inversione dell'onere della prova a danno della Regione o della Provincia autonoma convenuta in giudizio, bensì naturale ottemperanza al