

4.15. Principio dell'equilibrio di bilancio

Il principio dell'equilibrio di bilancio rappresenta uno dei pilastri fondamentali su cui si costruisce e si fonda il bilancio pubblico inteso, in senso lato, come espressione del complessivo sistema di bilancio.

Il principio, come vedremo, manifesta nel suo contenuto letterale un "crescendo" nella definizione di equilibrio, nella individuazione dei contenuti contabili e negli strumenti di verifica e di controllo dello stesso.

Al fine di osservare il principio dell'equilibrio occorre fare riferimento al "pareggio" complessivo in termini di competenza e di cassa che in termini statici è stato approvato con il bilancio di previsione autorizzatorio, avendo ben chiara la distinzione tra il concetto di pareggio e quello di equilibrio.

Quando ci riferiamo al concetto di equilibrio spostiamo la nostra ottica valutativa da una componente statica ad una dinamica: in questo senso il solo rispetto del principio del pareggio finanziario è condizione necessaria ma non sufficiente per soddisfare il principio generale dell'equilibrio del sistema di bilancio dell'amministrazione pubblica.

Nella componente statica del pareggio di bilancio i "flussi" di entrata e di uscita sono stati autorizzati ai fini della gestione sia di competenza, sia di cassa.

Tali flussi devono ora essere valutati e monitorati nei loro andamenti, e quindi in termini dinamici, ai fini dell'applicazione del principio dell'equilibrio.

Ciò significa analizzare e verificare l'andamento di tutti i flussi di entrata e di uscita, in termini di competenza e di cassa, e fare riferimento a tutti gli equilibri finanziari, economici e patrimoniali. Questa è la prima estensione concettuale di equilibrio.

La seconda è strettamente collegata e riguarda il fatto che la verifica si attua non solo in sede di previsione, perché sarebbe soltanto una verifica statica, ma anche, e soprattutto, durante la gestione in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, perché deve assumere le caratteristiche di una verifica dinamica.

Tale verifica si conclude poi con la "valutazione" a rendiconto effettuata sui risultati complessivi dell'esercizio che assumono nuovamente un carattere di staticità, almeno temporanea (la gestione non si arresta ma è continua), per permettere "per convenzione" una valutazione degli andamenti rilevati alla fine dell'esercizio di riferimento. Infatti il principio associa il rispetto degli equilibri stabiliti in bilancio facendo riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto (componenti statiche) come applicazione di una prima forma di controllo interno.

L'ulteriore "crescendo" del principio è rappresentato dal riferimento alla valutazione di "tutti" i flussi finanziari generati dalla "produzione" riferita all'intera attività svolta (attività di amministrazione e gestione, sia di competenza, sia di cassa), sia "diretta" effettuata dall'ente di riferimento, sia "indiretta" effettuata anche attraverso altre forme di gestione dei servizi resi alla comunità amministrata (enti e organismi strumentali, società controllate e partecipate delle amministrazioni pubbliche).

Sorge la necessità per l'Amministrazione pubblica di dotarsi di strumenti che consentano di analizzare tutti i flussi sia diretti, sia indiretti, relativi all'attività svolta, di qui il principio di consolidamento dei conti e lo strumento del bilancio consolidato.

Il principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato prevede che gli enti di cui all'articolo 1, comma 1, del D.lgs. 118/2011 e s.m.i., redigono un bilancio consolidato che rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione finanziaria e patrimoniale e il risultato economico della complessiva attività svolta dall'ente attraverso le proprie articolazioni organizzative, i suoi enti strumentali e le sue società controllate e partecipate.

Si definisce quindi il "gruppo amministrazione pubblica" comprendente gli enti e gli organismi strumentali, le società controllate e partecipate da un'amministrazione pubblica come definito dal decreto.

Tale estensione concettuale di equilibrio è fondamentale per una valutazione veritiera, reale e attendibile degli equilibri finanziari delle amministrazioni pubbliche.

È noto come una visione parziale della conoscenza dei flussi, limitata all'amministrazione pubblica principale e di controllo, abbia prodotto delle rilevanti asimmetrie informative e una mancanza di conoscenza e quindi di controllo della più complessiva situazione finanziaria del gruppo amministrazione pubblica, del fabbisogno, dei relativi eventuali squilibri e disavanzi, sia finanziari, sia economico – patrimoniali, della effettiva situazione debitoria sia di funzionamento, sia di finanziamento, e così di seguito.

L'ultima "estensione" del principio di equilibrio riguarda il riferimento alla realizzazione dell'equilibrio economico che determina le variazioni allo stato patrimoniale (concetto di flusso e di fondo).

La verifica riguarda sia i documenti contabili di programmazione e previsione, e quindi con riferimento al budget ed al preventivo economico, sia i documenti contabili di rendicontazione e quindi il conto economico di fine esercizio.

È noto, e il principio lo conferma, come l'accertamento dell'equilibrio finanziario della gestione non comporti

necessariamente un andamento in equilibrio della situazione economico – patrimoniale.

Quindi, alla fine del “crescendo” operato dal principio, si ha che il principio dell’equilibrio di bilancio deve essere inteso in una versione complessiva ed analitica del pareggio economico, finanziario e patrimoniale e nella sua applicazione in termini oltre che statici, anche dinamici.

Box di approfondimento n. 3

Il Giudice delle leggi e i principi contabili della riforma: pareggio ed equilibrio tendenziale nel bilancio pubblico.

La Corte dei Conti con delibera della Sezione Autonomie n. 4 del 17 febbraio 2015 ha osservato che l’impianto del d.lgs. n. 118/2011 (novellato dal d.lgs. n. 126/2014) si pone sulla scia dei principi affermati dalla giurisprudenza del Giudice delle leggi, che ha accompagnato e “costituzionalizzato” alcuni principi che sono a fondamento del nuovo ordinamento contabile armonizzato degli enti territoriali.

Con la sentenza n. 70 del 2012 (giudizio di legittimità costituzionale di alcuni articoli della legge della Regione Campania 15 marzo 2011, n. 5 -Bilancio di previsione della Regione Campania per l’anno 2011 e bilancio di previsione per il triennio 2011-2013) la Corte Costituzionale ha avuto modo di affermare alcuni principi fondamentali in materia di equilibrio dei bilanci e delle gestioni delle Regioni e degli Enti locali.

“Non è conforme ai precetti dell’art. 81, quarto comma, Cost. realizzare il pareggio di bilancio in sede preventiva attraverso la contabilizzazione di un avanzo di amministrazione non accertato e verificato a seguito della procedura di approvazione del bilancio consuntivo dell’esercizio precedente.omissis....”

In particolare la sentenza sottolinea che tale comportamento è maggiormente rischioso ai fini del pareggio di bilancio nel caso in cui le spese oggetto di copertura con l’avanzo di amministrazione siano rappresentate da spese correnti ed obbligatorie (ivi comprese quelle di personale) le quali – per loro intrinseca natura – vengono attivate fin dall’inizio dell’esercizio finanziario.

Ulteriore passaggio è il seguente (il riferimento normativo è al testo vigente prima della riforma contabile):

“L’art. 187, comma 3, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali), richiamato in via analogica anche dalla difesa della Regione resistente, prescrive che «Nel corso dell’esercizio al bilancio di previsione può essere applicato, con delibera di variazione, l’avanzo di amministrazione presunto derivante dall’esercizio immediatamente precedente con la finalizzazione di cui alle lettere a), b) e c) del comma 2. Per tali fondi l’attivazione delle spese può avvenire solo dopo l’approvazione del conto consuntivo dell’esercizio precedente, con eccezione dei fondi, contenuti nell’avanzo, aventi specifica destinazione e derivanti da accantonamenti effettuati con l’ultimo consuntivo approvato, i quali possono essere immediatamente attivati».

Entrambe le norme sono dunque preclusive della soluzione legislativa impugnata dal Presidente del Consiglio dei ministri. Quel che è più importante, esse sono strettamente collegate ai principi costituzionali della corretta copertura della spesa e della tutela degli equilibri di bilancio, consacrati nell’art. 81, quarto comma, Cost.

In altre parole, anche se la regola violata dalla Regione nel caso di specie non fosse codificata nella pertinente legislazione di settore, l’obbligo di copertura avrebbe dovuto essere osservato, attraverso la previa verifica di disponibilità delle risorse impiegate, per assicurare il tendenziale equilibrio tra entrate ed uscite. È costante orientamento di questa Corte, in relazione al parametro dell’art. 81, quarto comma, Cost., che la copertura deve essere credibile, sufficientemente sicura, non arbitraria o irrazionale (sentenze n. 106 del 2011, n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966).”

Quest’ultima affermazione di principio è di particolare rilevanza nel contesto dell’analisi dell’equilibrio dei bilanci e delle gestioni: si opera un passaggio dal concetto di “pareggio di bilancio” a quello di “tendenziale equilibrio tra entrate e uscite” definendo in modo puntuale le caratteristiche della copertura finanziaria delle spese pubbliche perché la stessa possa essere considerata corretta e possano essere salvaguardati gli equilibri di bilancio.

La sentenza poi definisce il principio del pareggio e dell’equilibrio tendenziale:

“Nell’ordinamento finanziario delle amministrazioni pubbliche i principi del pareggio e dell’equilibrio tendenziale fissati nell’art. 81, quarto comma, Cost. si realizzano attraverso due regole, una statica e l’altra dinamica: la prima consiste nella parificazione delle previsioni di entrata e spesa; la seconda, fondata sul carattere autorizzatorio del bilancio preventivo, non consente di superare in corso di esercizio gli stanziamenti dallo stesso consentiti. La loro combinazione protegge l’equilibrio tendenziale in corso di esercizio a condizione che le pertinenti risorse correlate siano effettive e congruenti.”

Viene scolpita la definizione di pareggio ed equilibrio statico e di equilibrio tendenziale e dinamico.

La coesistenza e combinazione del pareggio di bilancio, inteso come valutazione statica delle risorse acquisibili rispetto ai fabbisogni di spesa da soddisfare, e dell’equilibrio nella sua componente dinamica nel divenire della gestione fondato e salvaguardato dal carattere autorizzatorio del bilancio in termini di spesa, consente di creare una protezione per l’equilibrio tendenziale valutato in corso di esercizio nel divenire costante e continuo della gestione: la condizione principale però che deve essere soddisfatta è che le “correlate” risorse siano congruenti e anche effettivamente disponibili.

Il principio espresso deve fare riflettere sull’importanza della valutazione veritiera e attendibile delle risorse da acquisire in sede previsionale perché su esse si basa la costruzione delle autorizzazioni di spesa come guida e vincolo per la gestione. Se le risorse previste (correlate alla spesa) non sono effettivamente disponibili la protezione degli equilibri nelle due componenti non si realizza perché le autorizzazioni di spesa registrano un andamento non

Box di approfondimento n. 3

Il Giudice delle leggi e i principi contabili della riforma: pareggio ed equilibrio tendenziale nel bilancio pubblico.

sostenibile per carenza di coperture finanziarie (vedi sopra). Da ciò se ne deduce anche l'importanza del controllo costante e concomitante in corso di esercizio a salvaguardia degli equilibri finanziari tendenziali.

Nella fattispecie considerata dalla sentenza "la Regione Campania, calcolando nella quantificazione preventiva un avanzo presunto ed – in quanto tale – giuridicamente inesistente, ha ampliato in modo illegittimo il ventaglio di spesa autorizzata attraverso l'iscrizione delle partite previste ...omissis..."

In tale modo l'ente ha operato una iscrizione solo formale dell'avanzo presunto di amministrazione, per sua natura inidoneo a legittimare autorizzazioni di spesa fino all'approvazione in sede di rendiconto. La sostanza economico – finanziaria che sottende all'iscrizione è inesistente perché tale avanzo non è stato accertato in via definitiva e sostanziale (prevalenza della sostanza sulla forma).

In ultimo in ordine alla ricaduta pluriennale di oneri derivanti, nel caso di specie, da contratti relativi a strumenti finanziari derivati la Corte si sofferma ancora sull'equilibrio tendenziale derivante da fonti di spesa a carattere pluriennale.

"In questa prospettiva, la salvaguardia degli equilibri di bilancio ex art. 81, quarto comma, Cost. (parametro invocato) risulta inscindibilmente connessa al coordinamento della finanza pubblica perché, da un lato, i richiesti elementi, di carattere non solo finanziario ma anche economico (valore del contratto nel suo complesso), costituiscono indefettibili informazioni al fine della definizione dell'indebitamento pubblico in ambito nazionale; dall'altro – e ciò inerisce alla censura formulata – sono finalizzati a verificare che l'impostazione e la gestione del bilancio siano conformi alle regole di sana amministrazione.

Nella situazione in esame, queste consistono in un'esplicita estensione della salvaguardia dell'equilibrio tendenziale del bilancio preventivo alla gestione in corso ed agli esercizi futuri, in considerazione del forte impatto che questi contratti aleatori e pluriennali possono avere sugli elementi strutturali della finanza regionale. Ciò soprattutto in relazione alla prevenzione di possibili decisioni improprie, le quali potrebbero essere favorite dall'assenza di precisi ed invalicabili parametri di riferimento.

La forza espansiva dell'art. 81, quarto comma, Cost. nei riguardi delle fonti di spesa di carattere pluriennale, aventi componenti variabili e complesse, è frutto di un costante orientamento di questa Corte (sentenze n. 68 del 2011, n. 141 e n. 100 del 2010, n. 213 del 2008, n. 384 del 1991, n. 283 del 1991, n. 69 del 1989, n. 17 del 1968, n. 47 del 1967 e n. 1 del 1966)."