

Trasparenza ed informazione nei bilanci pubblici*

di Enrica Olla**

Sommario: 1. La libertà di manifestazione del pensiero: dalle origini alla Costituzione repubblicana. 2. Diritto di informazione e trasparenza. 3. Il posizionamento del bilancio e della trasparenza all'interno della categoria dei beni pubblici. 4. Controllo e trasparenza; 5. Trasparenza sui bilanci pubblici. 6. Considerazioni conclusive.

Sintesi: la riflessione condotta in occasione del convegno dal titolo «La libertà di manifestazione del pensiero: profili di attualità e casi di studio» si occupa della libertà di manifestazione del pensiero, della sua applicazione pratica in materia di bilanci e contabilità pubblica e dei profili di collegamento con la più ampia materia della trasparenza amministrativa.

Abstract: the reflection conducted on the occasion of the conference entitled «The freedom of expression of thought: current affairs and case studies» deals with the freedom of expression of thought, its practical application in the field of budgets and public accounting and the connection profiles with the broader issue of administrative transparency.

Parole chiave: bilancio, trasparenza, buon andamento, legalità.

Keywords: budget, transparency, good performance, legality

1. La libertà di manifestazione del pensiero e la trasparenza in materia di bilanci pubblici possono apparire ad un primo sguardo due temi distanti e fortemente differenti tra loro.

Infatti, la libertà di manifestazione del pensiero, in quanto principio di natura costituzionale appare essere un concetto astratto, contrapposto, invece alla concretezza che connota la materia dei bilanci e dei conti pubblici.

Pertanto, al fine di inquadrare correttamente l'ambito della discussione si ritiene opportuno svolgere delle brevi considerazioni di carattere generale volte a dimostrare le connessioni esistenti tra il principio costituzionale della libera

manifestazione del pensiero l'indagine sul tema specifico della trasparenza e informazione nei bilanci pubblici.

Il nucleo primordiale della libertà di manifestazione del pensiero viene fatto risalire ad alcune forme espressive della libertà religiosa, ove nel riconoscere ad ogni individuo il pieno esercizio della propria coscienza, fino all'esternazione delle convinzioni riconducibili al credo, si affermava il superamento della pretesa di esclusività del potere spirituale o temporale, solitamente tendente a conformare le ideologie e le inclinazioni collettive.

L'elaborazione di una vera e propria dottrina sulla libera manifestazione del pensiero si deve, tuttavia, allo sviluppo delle teorie razionaliste fra il XVII e il XVIII secolo¹.

Nell'ordinamento italiano viene codificata per la prima volta nell'art. 28 dello Statuto Albertino, benchè il testo in questione si sia limitato a prevedere unicamente la libertà della stampa² e la repressione di eventuali abusi.

L'art. 21 Cost. è una norma che possiamo definire iconica, nell'accezione letterale del termine, in quanto rappresenta il senso profondo del testo che nel suo complesso ci è stato consegnato dai padri costituenti e che insieme ad altre riflette le atmosfere del periodo storico in cui ha visto la luce.

Il contenuto pur essendo influenzato profondamente dall'insofferenza alla repressione feroce di tutte le libertà messa in atto durante il regime fascista,

**Relazione svolta al convegno dal titolo «La libertà di manifestazione del pensiero: profili di attualità e casi di studio», Narni 5 dicembre 2024. Un ringraziamento particolare al Prof. Fabio d'Andrea, Prof. Daniele Porena, al Prof. Antonio Mitrotti, al Prof. Simone Budelli, agli illustri relatori e colleghi.*

***Segretario Comunale e Cultrice della materia di Diritto Costituzionale e Pubblico presso l'Università degli Studi di Perugia.*

¹ La prima testimonianza della teoria sulla libertà di manifestazione del pensiero viene ascritta al riconoscimento della «*freedom of speech*» contenuto nel «*Bill of Rights*» inglese del 1689, ancorché nel solo ambito del dibattito parlamentare.

² Art. 28, St. Alb., in archivio di diritto e storia costituzionale, reperibile sul web all'indirizzo <http://www.dircost.unito.it/cs/docs/albertino1848.html>.

risente anche dell'esigenza di bilanciare la libertà di manifestazione del pensiero con altri diritti individuali, muniti anch'essi di protezione costituzionale.³

Da qui la previsione di un limite esplicito, individuato nella «non contrarietà al buon costume», con la possibilità di un intervento regolatore da parte del legislatore ordinario; ma anche, e soprattutto, l'avvio di un percorso interpretativo che ricostruisce il contenuto di tale libertà tenendo conto del possibile coinvolgimento di altri beni, individuali o collettivi.

Una parte della dottrina definita «individualista» ritiene che la volontà dei costituenti fu, in ogni caso, quella di riconoscere un diritto dal più ampio contenuto⁴, coesistente all'uomo, inquadrabile fra i diritti inviolabili di cui all'art. 2 Cost.

Questa tesi si contrappone a quella c.d. «funzionalista», secondo la quale l'espressione del pensiero sarebbe finalizzata al perseguimento dei valori democratici.

Tale libertà costituirebbe un valore da tutelare non in sé, ma solo in quanto strumentale al miglioramento della vita della comunità⁵

I relativi limiti, pertanto, non andrebbero rinvenuti in altri specifici valori costituzionali, ma implicitamente dedotti dal fatto che essa è funzionale alla piena attuazione del regime democratico.

In altri termini, l'art. 21 attribuisce il diritto di manifestare il proprio pensiero ad ogni uomo in quanto tale e a suo vantaggio, non all'uomo in quanto facente parte

³ V. ad es. discussione del 26 settembre 1946, Sottocomm. I, in legislature.camera.it.

⁴ M. MANETTI, *La libertà di manifestazione del pensiero*, in *I Diritti costituzionali*, a cura di R. NANIA, P. RIDOLA, Vol. II, Torino, 2006, 768, ricorda che tale diritto «funge da snodo fra le libertà che proteggono la sfera intima dell'individuo (libertà della persona, del domicilio, della corrispondenza) e le libertà collettive che tutelano direttamente il suo agire nella sfera sociale (libertà di riunione, di associazione)»; A. BARBERA, F. COCOZZA, G. CORSO, *Le libertà dei singoli e delle formazioni sociali*, in G. AMATO, A. BARBERA, *Manuale di diritto pubblico*, Vol. I, Bologna, 2001.

⁵ C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1976.

di una comunità e a beneficio della stessa e dei suoi valori, quand’anche si tratti dei valori democratici⁶.

L’attuale portata dell’art. 21 è dovuta alle molteplici sentenze della Corte costituzionale, che più volte ha dichiarato che la libertà di manifestazione del pensiero vada inclusa tra i «diritti inviolabili dell’uomo» di cui all’art. 2 Cost.⁷, costituendo, anzi, «il più alto, forse» dei «diritti primari e fondamentali» sanciti dalla Costituzione⁸, con la conseguenza che la Repubblica ha il dovere non solo di non comprimerla, ma anche di garantirla nei reciproci rapporti interpersonali, imponendone «il rispetto da parte delle pubbliche autorità come dei consociati»⁹.

2. Venendo al tema della nostra riflessione, è necessario a mio parere porsi i seguenti interrogativi: in quali termini può essere definito l’ambito delle informazioni funzionali a manifestare un pensiero informato? Un pensiero non informato può definirsi libero? E quand’anche lo fosse, avrebbe un senso manifestare seppure “liberamente” un’opinione viziata alla base dalla mancanza di conoscenza?

⁶ C. ESPOSITO, *La libertà di manifestazione del pensiero*, in *Rivista italiana per le scienze giuridiche*, 2/2011; G. NICASTRO, *Libertà di manifestazione del pensiero e tutela della personalità nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, a cura di, 2015.

⁷ Corte cost. n. 126 del 1985, reperibile in rete all’indirizzo <https://giurcost.org/decisioni/1985/0126s-85.html>; Corte cost. n. 112 del 1993, reperibile in rete all’indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=1993&numero=112>.

⁸ Corte cost. n. 168 del 1971, reperibile in rete all’indirizzo <https://giurcost.org/decisioni/1971/0168s-71.html>; Corte cost. n. 138 del 1985, reperibile in rete all’indirizzo <https://giurcost.org/decisioni/1985/0138s-85.html>.

⁹ Corte cost. n. 122 del 1970, reperibile in rete all’indirizzo https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?param_ecli=ECLI:IT:COST:1970:122; Corte cost. n. 15 del 1975, reperibile in rete all’indirizzo <https://giurcost.org/decisioni/1975/0015s-75.html>; Corte cost. n. 112 del 1993, reperibile in rete all’indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=1993&numero=112>; Corte cost. n. 155 del 2002 reperibile in rete all’indirizzo https://www.associazionedeicostituzionalisti.it/old_sites/sito_AIC_2003-2010/cronache/file/sent2002155.html.

Con riguardo al primo interrogativo in ordine alla libertà di informazione, una prima annotazione riguarda il fatto che l'art. 19 della Dichiarazione Universale dei diritti dell'Uomo se ne occupa unitamente al diritto alla libera espressione delle idee, sul presupposto di una sostanziale coincidenza fra narrazione di fatti ed espressione del pensiero.

Secondo una consolidata opinione, infatti, la libertà di informazione deriva dall'essere la vita pubblica e istituzionale improntata ad un regime di trasparenza, nel quale la regola è costituita dalla divulgazione delle notizie e l'eccezione dalla loro segretezza.

In questo senso, essa comprende sia il diritto ad informare, ovvero il diritto di cronaca, nelle sue diverse modulazioni, sia il diritto a essere informati, inteso come accesso a tutte le possibili informazioni e alle relative fonti.

Tale libertà, priva di una specifica disciplina costituzionale, è stata sempre ricondotta dalla giurisprudenza all'art. 21 Cost., che, infatti, detta «specifiche norme a tutela della stampa, quale mezzo di diffusione tradizionale e tuttora insostituibile ai fini dell'informazione dei cittadini e quindi della formazione di una pubblica opinione avvertita e consapevole»¹⁰.

Secondo la Corte, in particolare, «i principi fondanti della forma di Stato delineata dalla Costituzione [...] esigono che la nostra democrazia sia basata su una libera opinione pubblica e sia in grado di svilupparsi attraverso la pari concorrenza di tutti alla formazione della volontà generale»; donde «l'imperativo costituzionale che il diritto all'informazione garantito dall'art. 21 Cost. sia qualificato e caratterizzato dal pluralismo delle fonti cui attingere conoscenze e notizie [...] in modo tale che il cittadino possa essere messo in condizione di compiere le sue valutazioni avendo presenti punti di vista differenti».

¹⁰Corte cost. n. 206 del 2019, reperibile in rete all'indirizzo <https://cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2019&numero=206>.

Queste osservazioni costituiscono l'essenza e la ragion d'essere della trasparenza.

In dottrina c'è chi ha definito la trasparenza «come diritto, come risultato e strumento»¹¹, vedendo in essa una «metafora di distribuzione del potere»¹².

Per ragioni di brevità e di economia dell'intervento non sarebbe possibile affrontare compiutamente ed esaustivamente l'evoluzione intervenuta sulla materia, basti qui affermare che trasparenza e informazione sono temi strettamente legati, che a loro volta si legano, quasi in una sorta di relazione imprescindibile alla cultura della legalità.

«Dove un superiore pubblico interesse non imponga un momentaneo segreto, la casa dell'amministrazione dovrebbe essere di vetro»¹³, così agli inizi del secolo scorso F. Turati definiva a suo modo di vedere l'accessibilità delle informazioni riguardanti la pubblica amministrazione.

Queste parole ci indicano chiaramente che ben prima della definizione della trasparenza amministrativa in termini di clausola generale così come noi la conosciamo oggi, l'esigenza di conoscibilità dell'agire pubblico era già sentita. Deve tuttavia evidenziarsi come almeno in una fase iniziale gran parte dello studio sulla trasparenza si sia concentrato strettamente sul procedimento amministrativo e sull'accessibilità documentale disciplinata dalla l. 7 agosto 1990, n. 241.¹⁴

¹¹ F. MERLONI, *La trasparenza come diritto, come risultato e come strumento*, in *La trasparenza amministrativa*, Giuffrè 2008. L'autore ritiene in modo condivisibile che la trasparenza sia un diritto che ancorchè non presente in modo esplicito nel testo costituzionale, il medesimo sia tuttavia ricavabile in via interpretativa dal principio democratico o da altri principi democratici (imparzialità, pluralismo).

¹² F. MERLONI, *La trasparenza come metafora della distribuzione del potere*, in *La trasparenza amministrativa*, Giuffrè 2008.

¹³ F. TURATI, *Atti del Parlamento italiano, Camera dei Deputati, sessione 1904-1908*, 17 giugno 1908.

¹⁴ R. MARRAMA, *La pubblica amministrazione tra trasparenza e riservatezza nell'organizzazione e nel procedimento amministrativo*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, 416 ss. Sul tema si vedano: R. VILLATA, *La trasparenza dell'azione amministrativa*, in *La disciplina generale del procedimento amministrativo. Atti del XXXII Convegno di studi di scienza dell'amministrazione*, Varenna-Villa Monastero, 18-20 settembre 1986, Milano, 1989, 15; G. PASTORI, *La disciplina generale del procedimento amministrativo. Considerazioni*

Vi è da chiedersi perché sia così importante conoscere o almeno essere messi nella possibilità di conoscere.

Sebbene sia innegabile che la conoscenza sia un'arma potentissima di emancipazione e di controllo democratico, sarebbe sbagliato e in un certo qual modo anche riduttivo, ritenere che essa consista semplicemente nell'accesso ad una mole di dati e informazioni.

La quantità è certamente un aspetto rilevante, ma lo è anche la qualità delle informazioni che vengono messe a disposizione.

Questa affermazione è ancora più veritiera se applicata ai bilanci pubblici o, in termini più generali, alla contabilità pubblica, in quanto l'elevato tecnicismo dell'argomento, può risultare escludente rispetto a coloro i quali non possiedono una conoscenza adeguata.

introduttive, in op. ult. cit., 29 ss. e in Dir. proc. amm., 1987, 528; R. LASCHENA - A. PAJNO, *Trasparenza e riservatezza nel processo amministrativo*, in Dir. proc. amm., 1990, 5 ss.; S. AGRIFOGLIO, *La trasparenza dell'azione amministrativa e il principio del contraddittorio: tra procedimento e processo*, in Dir. proc. amm., 1991, 46 ss.; G. ARENA, *Trasparenza amministrativa*, in Enc. giur., XXXI agg., Roma 1995; Id., *Trasparenza amministrativa*, in S. CASSESE, *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, 5945 ss.; G. ABBAMONTE, *La funzione amministrativa tra riservatezza e trasparenza. Introduzione al tema*, in Aa.Vv., *L'amministrazione pubblica tra riservatezza e trasparenza. Atti del XXXV Convegno di Studi di Scienza dell'Amministrazione - Varenna 1989*, Milano, 1991, 13 ss.; G. VIRGA, *Trasparenza della pubblica amministrazione e tutela giurisdizionale*, ivi, 353 ss.; F. M. NICOSIA, *Principio di trasparenza dell'azione amministrativa ed obbligo di motivazione. Il diritto di accesso*, Napoli, 1992; A. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo e la trasparenza*, in *L'amministrazione pubblica italiana*, a cura di S. CASSESE e C. FRANCHINI, Bologna, 1994, 101 ss.; R. CHIEPPA, *La trasparenza come regola della pubblica amministrazione*, in Dir. econ., 1994, 613 ss.; E. CANNADA BARTOLI, *A proposito di tutela della riservatezza e trasparenza amministrativa*, in Dir. proc. amm., 1999, 725 ss.; F. TRIMARCHI BANFI, *In tema di trasparenza amministrativa e di diritto alla riservatezza*, in Aa.Vv., *Studi in onore di E. Casetta*, I, Napoli, 2001, 343 ss.; M.P. CHITI - G. PALMA (a cura di), *I principi generali dell'azione amministrativa*, Napoli, 2006, con scritti di M.R. Spasiano, *Trasparenza e qualità dell'azione amministrativa*, D.U. GALETTA, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, F. PINTO, *Trasparenza e responsabilità politica*, V. VENEZIANO, *La trasparenza dell'azione amministrativa tra tutela del diritto di accesso e tutela del diritto alla riservatezza: alla ricerca di un equilibrio*; F. MERLONI - G. ARENA - G. CORSO - G. GARDINI - C. MARZUOLI (a cura di), *La trasparenza amministrativa*, Milano, 2008.

Tralasciando per ovvie ragioni in questa sede le considerazioni attinenti alla natura e alla funzione del bilancio, ci si soffermerà solo sull'importanza rivestita dalla consapevolezza delle scelte di ordine finanziario effettuate dagli enti.

Con la riforma del Titolo V della Costituzione¹⁵ e la conseguente attribuzione della funzione consultiva, in chiave collaborativa, con le autonomie territoriali, alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, la contabilità è divenuta “materia” della nuova funzione ausiliaria della magistratura contabile¹⁶.

L'assunto che precede rende dunque evidente come la contabilità assolvano anch'essa ad una finalità di trasparenza alla quale si affianca una funzione intrinseca che consiste nello stretto rapporto tra l'attuazione di diritti, interessi, aspettative della collettività e l'impiego del denaro pubblico per il soddisfacimento dei bisogni sociali.

In tal senso la contabilità diventa un mezzo di cui la politica e la p.a. si servono per interpretare i bisogni e gli interessi finanziari della nazione.

A questo si aggiunga che la riconosciuta natura del bilancio come bene pubblico in diverse sentenze della Corte costituzionale¹⁷, conduce inevitabilmente alcune conseguenze.

In primo luogo l'equilibrio dei bilanci è «prodromico al buon andamento e all'imparzialità dell'azione amministrativa», inoltre, il bilancio stesso adempie anche ad una finalità di uguaglianza sostanziale intesa come capacità di

¹⁵ L. cost. 18 ottobre 2001n. 3, recante «Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione».

¹⁶ P. SANTORO, *Le materie di contabilità pubblica. Dalla interpositio legislatoris alla interpositio in house*, in Foro amm. C.d.S. 2006, 2915. P. SANTORO, *La Corte sul territorio*, in Riv. Corte C., n. 2/1999; G. D'AURIA, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo*, Vol. II, Milano, 2001; M. SCIASCIA, *La Corte dei conti, organizzazione, funzioni e procedimenti*, Giapeto ed..

¹⁷ Corte cost. n. 184/2016, consultabile in rete all'indirizzo <https://cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2016&numero=184>; Corte cost. n. 228/2017, consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2017&numero=228>; Corte cost. n. 247/2017, consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2017&numero=247>; Corte cost. n. 18/2019, consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2019&numero=18>.

determinare le condizioni affinché la Repubblica possa rimuovere «gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana¹⁸».

Tale uguaglianza, deve realizzarsi anche in chiave transgenerazionale¹⁹ poiché l'equilibrio «economico, finanziario e patrimoniale» deve essere realizzato «nel tempo» e costituisce un dovere di «solidarietà politica, economica e sociale» delle generazioni presenti con quelle future²⁰.

Se si esamina la disciplina della trasparenza dopo le modifiche intervenute nel 2016, si nota che l'accessibilità totale dei dati e dei documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni concerne ambiti, analoghi a quelli descritti in precedenza, quali quello del «perseguimento delle funzioni istituzionali» e quello «dell'utilizzo delle risorse pubbliche»²¹.

Il d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33 chiarisce espressamente come il principio abbia una portata ben più ampia: con un'importante innovazione rispetto alle previsioni del d.lgs. 27 ottobre 2009 n. 150, infatti, esso afferma che la trasparenza concorre «ad attuare il principio democratico e i principi costituzionali di eguaglianza, di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo di risorse pubbliche» ed è «condizione di garanzia delle libertà individuali e collettive, nonché dei diritti civili, politici e sociali», la configura come integrante «il diritto ad una buona amministrazione»

¹⁸ Art. 3, c. 2, Cost.. Si vedano anche Corte cost. nn. 70/2015 e 10/2016, consultabili in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionPronuncia.do>.

¹⁹ Per un approfondimento sullo sviluppo sostenibile e sul principio di uguaglianza sostanziale anche in chiave intergenerazionale si veda D. PORENA, *Anche nell'interesse delle generazioni future. Il problema dei rapporti intergenerazionali all'indomani della revisione dell'art. 9 della Costituzione*, in *Federalismi.it*, n. 15/2022, p. 130. sull'ampiezza delle esigenze pubbliche di uno sviluppo sostenibile.

²⁰ Art. 2 Cost.; Corte cost. n. 18/2019, cit.

²¹ D.lgs. 25 maggio 2016 n. 97, art. 1 c. 1.

e la individua come principio caratterizzante un nuovo modello più evoluto di amministrazione, «aperta» e «al servizio del cittadino»²².

Nelle righe che precedono, è stato chiarito come le decisioni di bilancio garantiscano il rispetto della sana gestione con la necessaria solidarietà intergenerazionale.

Pertanto, è evidente l'assimilazione del principio di trasparenza con quello di equilibrio e lo stretto collegamento del valore di essa in chiave strumentale ad altri valori presidiati dalla Carta costituzionale: la trasparenza, secondo il chiaro dettato normativo, concorre ad attuare il principio democratico e i principi costituzionali di eguaglianza, imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo di risorse pubbliche, integrità e lealtà nel servizio alla nazione²³.

Anche la trasparenza amministrativa appare quindi ascrivibile alla categoria dei beni pubblici, con ciò si determina l'evoluzione da una dimensione

²² T. TESSARO, *Analogie e similitudini tra trasparenza amministrativa e bilancio come beni pubblici: profili di diritto positivo e future prospettive*, in Riv. Corte conti 06/2021.

²³ G. RIVOSECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, pp. 1-27; M. BERGO, *I nuovi livelli essenziali di assistenza. Al crocevia fra la tutela della salute e l'equilibrio di bilancio*, in *Rivista AIC*, n. 2/2017, pp. 1-25; L. MERCATI, *L'equilibrio di bilancio tra principi contabili e norme tecniche*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 2/2017, pp. 889-897; L. SAMBUCCI, *Corte costituzionale e armonizzazione dei bilanci pubblici: il difficile bilanciamento dei principi di autonomia e delle esigenze di unitarietà della finanza pubblica*, in *Nomos. Le attualità nel diritto*, n. 3/2017, pp. 1-74 (specialmente pag. 18 ss.); A. F. URICCHIO, *Il costo dei diritti tra controllo del debito, strumenti di finanza straordinaria e "windfall taxes"*, in *Rivista di Diritto finanziario e scienza delle finanze*, n. 1/2018, pp. 3-29; L. BUFFONI, *Il potere sostitutivo del Governo e l'equilibrio di bilancio*, in *Le Regioni*, n. 4/2018, pp. 687-709; G. RIVOSECCHI - N. LUPO, *Quando l'equilibrio di bilancio prevale sulle politiche sanitarie regionali*, in *Le Regioni*, n. 5-6/2012, pp. 1062-1076; G. RIVOSECCHI, *L'equilibrio di bilancio: dalla riforma costituzionale alla giustiziabilità*, in *Rivista AIC*, n. 3/2016, pp. 1-27; G. RIVOSECCHI, *Quel che resta dell'autonomia finanziaria degli enti territoriali*, in *Diritti Regionali*, n. 2/2017, pp. 155-164; G. RIVOSECCHI, *Quando l'impiego statale dei fondi europei comprime le competenze regionali: quali rimedi?*, in *Giurisprudenza Costituzionale*, n. 2/2019, pp. 804-813; G. RIVOSECCHI, *I controlli sulla finanza pubblica tra i diversi livelli territoriali di governo*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico*, n. 3/2019, pp. 741-774; G. RIVOSECCHI, *Il regionalismo differenziato, un istituto della Repubblica delle autonomie: perché e come realizzarlo entro i limiti di sistema*, in *Federalismi.it*, n. 4/2022, pp. 833-859.

individualistica a una dimensione in chiave economica e partecipativa dell'attività amministrativa.

3. Esistono innegabilmente dei punti di contatto tra la trasparenza come bene pubblico e il bilancio come bene pubblico²⁴, ravvisabile nella interrelazione tra il principio della sana gestione e quello del buon andamento, e nel collegamento tra quest'ultimo ed i principi costituzionali del coordinamento della finanza pubblica, posti a garanzia degli equilibri economico e finanziari del Paese.

Il perseguimento di entrambi costituisce obiettivo imprescindibile dell'agire amministrativo che ritroviamo sia nel bilancio, il cui equilibrio deve essere inteso come bene pubblico da preservare, sia nella trasparenza declinata dal d.lgs. n. 14 marzo 2013 n. 33: di qui la necessità di considerare la sana gestione finanziaria come divieto di sperpero di denaro

Il principio della "sana gestione finanziaria" di chiara matrice eurounitaria²⁵, assume nel nostro ordinamento il valore di clausola con una valenza privilegiata, correlato a quello della "buona amministrazione"²⁶, che di esso costituisce un corollario necessario e naturalmente collegato al principio di "buon andamento dell'azione amministrativa".

²⁴ L. ANTONINI, *La Corte costituzionale a difesa dell'autonomia finanziaria: il bilancio è un bene pubblico e l'equilibrio di bilancio non si persegue con tecnicismi contabili espropriativi*, in AIC, n. 1, 2018; C.A. CIARALLI, *Il bilancio quale "bene pubblico" e l'esercizio "condizionato" del mandato elettivo. Riflessioni sulla nuova fase della democrazia rappresentativa*, in *Costituzionalismo.it*, n. 2/2018; C. BERGONZINI, *Trasparenza e veridicità dei bilanci: l'annullamento del rendiconto oggetto di manipolazioni contabili*, in *Forumcostituzionale.it*; F. JORIO, *Dal bilancio come «bene pubblico» all'abuso di bilancio*, in *Il diritto dell'economia*, anno 69, n. 112 (3 2023), pp. 327-358; E. CAVASINO, *La dimensione costituzionale del "diritto del bilancio". Un itinerario di giurisprudenza costituzionale: dalla sentenza n. 196 del 2018 alle nn. 18 e 105 del 2019*, in *Diritto & Conti*, n. 1, 2019; E. CATERINI, *Il sistema giuridico del bilancio nella legalità costituzionale*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, Napoli, 2021, 155-164 ; A. CAROSI, *La Corte costituzionale tra autonomie territoriali, coordinamento finanziario e garanzie dei diritti*, in *Rivista AIC*, 2017, n. 4, 18.

²⁵ Cfr. art. 274 Tce, nonché Regolamento finanziario approvato dal Consiglio in data 25 giugno, pubblicato nella G.U.C.E. L. 248 del 16 settembre 2002, n. 1605.

²⁶ Cfr. art. 41 Carta di Nizza, GU C 202 del 7.6.2016, pag. 389.

Appare quindi evidente che la sana gestione finanziaria debba essere intesa non solo come osservanza e rispetto delle norme giuridiche (regolarità contabile, veridicità e affidabilità del bilancio e delle scritture contabili, ecc.), ma anche, e soprattutto, dei criteri generali di prudenza e buona amministrazione desumibili dalle discipline economiche, finanziarie ed aziendalistiche²⁷.

Buon andamento, dunque, legato non solo al merito degli atti, ma altresì alla congruità dell'attività amministrativa rispetto agli obiettivi perseguiti, ossia alla congruità della spesa pubblica²⁸.

Una siffatta forma di trasparenza introduce una specifica e significativa disposizione di principio, già espressamente presente nell'art. 11 del d.lgs. 27 ottobre 2009 n. 150, volta alla verifica diffusa del buon utilizzo delle risorse pubbliche e assume quindi il preciso scopo di assicurare una effettiva

²⁷ A. MITROTTI, *Con le lenti del giurista, sintetiche annotazioni sull'esistenza degli accantonamenti nel bilancio degli enti locali*, in *Queste Istituzioni*, n. 1/2022 del 31 marzo 2022; C. FIONDELLA, *Il principio di prudenza. Profili teorici, orientamento della prassi ed evidenze empiriche*, Torino, Giappichelli, 2014; L. CHIARAVIGLIO, *Tecnica e buona amministrazione nel bilancio di esercizio. Irregolarità e salvaguardia della certezza*, in *Rivista dei Dottori commercialisti*, n. 5/1972, pp. 889-948; R. ARRIGONI, *Valori costituzionali e responsabilità amministrativa. Nuove prospettive della giurisprudenza contabile*, in *Rivista Amministrativa della Repubblica italiana*, n. 4/1995, pp. 346- 360; F. STADERINI, *Autonomie locali, garanzie di legalità e sana gestione*, in *Amministrazione e Contabilità dello Stato e degli enti pubblici*, n. 1-2/2004, pp. 3-7; S. CASSESE, *L'ideale di una buona amministrazione. Il principio del merito e la stabilità degli impiegati*, in *Amministrare*, n. 3/2007, pp. 471-482; R. SCALIA, *L'influenza dell'ordinamento comunitario sull'ordinamento nazionale nel perseguimento dell'obiettivo della sana gestione finanziaria*, in *Regioni e comunità locali*, n. 6/2007, pp. 15-21; M. VILLONE, *Alla ricerca della buona amministrazione perduta*, in *Questione giustizia*, n. 4/2010, pp. 7-24; A. MASSONE, *Brevi note in tema di rapporti tra il principio di separazione tra attività politica e gestione amministrativa negli Enti locali ed il principio di sana gestione finanziaria (nota a T.A.R. Lombardia, Brescia, sez. II, 10 maggio 2012, n. 814)*, in *I Contratti dello Stato e degli Enti pubblici*, n. 3/2012, pp. 37-43.

²⁸ Il d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33, recante «Riordino della disciplina riguardante gli obblighi di pubblicità, trasparenza e diffusione di informazioni da parte delle pubbliche amministrazioni», a seguito delle modifiche ad esso apportate dal d.lgs. 25 maggio 2016 n. 97, nel ribadire che la trasparenza è intesa come accessibilità totale dei dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni, allo scopo di tutelare i diritti dei cittadini, promuovere la partecipazione degli interessati all'attività amministrativa e favorire forme diffuse di controllo sul perseguimento delle funzioni istituzionali e sull'utilizzo delle risorse pubbliche, ha evidenziato che essa è finalizzata alla realizzazione di una amministrazione aperta e al servizio del cittadino.

accountability, esplicitando a livello normativo primario, un obbligo già immanente nel nostro ordinamento costituzionale per tutte le amministrazioni.

Per converso, per ciò che concerne il bilancio, il principio di trasparenza è definito come «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'amministrazione»²⁹

In questo ambito il rispetto della trasparenza nelle scritture contabili degli enti pubblici, specie con riferimento ai documenti funzionali a comporre la contabilità di mandato, assolve a due importanti funzioni: la prima legata, come detto, all'accountability, perché «consente di valutare in modo obiettivo e informato lo svolgimento del mandato elettorale»³⁰.

Inoltre, «le disposizioni interposte che fissano gli obblighi di rendicontazione costituiscono all'un tempo norme afferenti al coordinamento della finanza pubblica, all'armonizzazione dei bilanci e ai precetti in termini di copertura della spesa e di equilibrio dei bilanci». ³¹

La seconda è, come anticipato, connessa alla responsabilità degli amministratori, «essendo necessariamente servente al controllo retrospettivo dell'utilizzo dei fondi pubblici».

Va notato quindi che ambedue le normative di riforma traggono espressamente ispirazione dalla modifica introdotta all'art. 97 della Costituzione dalla nuova legge costituzionale n. 1/2012.

Nella nuova chiave di lettura dell'articolo, il buon andamento è garantito solo attraverso un corretto utilizzo delle risorse pubbliche in funzione dei

²⁹ Corte cost. n. 49/2018, considerato in diritto 3.2, 3.3 e 3.4, consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2018&numero=49>.

³⁰ Corte cost. 246/2021 consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2021&numero=246#:~:text=zona%20d'ombra.,Ai%20fini%20di%20un%20corretto%20sviluppo%20di%20una%20contabilit%C3%A0%20di,lo%20svolgimento%20del%20mandato%20elettorale%C2%BB%20>.

³¹ Corte cost. n. 49/2018, cit. consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2018&numero=49>.

fondamentali principi costituzionali della sostenibilità dell'indebitamento e dell'equilibrio del bilancio.

Come si è visto, la giurisprudenza della Corte costituzionale ha chiarito come la tutela dei diritti sociali debba essere garantita solo mediante un collegamento con un bilancio in equilibrio, che trova fondamento nel precetto contenuto nell'art. 97 della Costituzione.

In altre parole, l'osservanza delle norme di contabilità pubblica fornisce i criteri per il conseguimento dell'equilibrio di bilancio di cui alla l. cost. 20 aprile 2012 n. 1, da un lato, e alla necessaria armonizzazione dei sistemi contabili di cui al d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118, dall'altro, ed assume altresì un ruolo centrale nella tutela sostanziale dei diritti sociali, perché è proprio attraverso il loro rispetto che è possibile individuare con certezza le risorse da destinare al finanziamento delle prestazioni.

Il rapporto tra l'esigenza di assicurare la tenuta generale dei conti pubblici e la garanzia di tutela dei diritti sociali, rappresenta quindi il momento di bilanciamento tra buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione e consente altresì di tutelare gli altri valori presidiati dalla Carta costituzionale: in particolare l'equità intergenerazionale, dal momento che evita una crescita indiscriminata e insostenibile dell'indebitamento e della spesa, destinati a gravare sulle generazioni e sulle amministrazioni future, ma anche l'interesse dei fornitori a che le obbligazioni assunte siano pagate regolarmente a fronte di una regolare copertura della spesa e della sua sostenibilità finanziaria, preservando gli stessi dal rischio di ritardi o, nei casi estremi, da inadempimenti.

Ulteriormente, la ricaduta del principio di veridicità e trasparenza dei documenti contabili assume rilievo sul piano della responsabilità dei decisori politici³².

³² A. LUCARELLI, *Sovranità popolare v. sovranità parlamentare: il ruolo della comunità tra democrazia della rappresentanza e democrazia partecipativa*, in *Dir. Pubbl. Eur. (Rassegna online)*, gennaio 2015, p. 6; A. MITROTTI, *Chiose sulla ratio del dup di un ente locale e spunti di snodo con l'autonomia comunale falciata dalle varianti ex lege agli strumenti urbanistici*, in *AmbienteDiritto*, n. 03/2022.

Il precetto di equilibrio, riguardato sotto il profilo della “salvaguardia di bilancio”, costituisce quindi uno strumento di verifica e misurazione della responsabilità dei soggetti investiti di cariche pubbliche: la violazione dell’equilibrio, infatti, attiva un sistema di responsabilità giuridiche e politiche, attraverso cui il principio della legittimazione democratica delle istituzioni si integra e perfeziona.

Con riguardo alla trasparenza amministrativa è agevole rinvenire il valore strumentale di essa agli altri valori contemplati dalla Carta costituzionale, dal momento che la trasparenza concorre ad «attuare il principio democratico e i principi costituzionali di eguaglianza, di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell’utilizzo di risorse pubbliche, integrità e lealtà nel servizio alla nazione».

4. La trasparenza concerne, dunque, il rispetto degli adempimenti di pubblicità dei dati sul sito web dell’ente, dichiaratamente funzionali al corretto uso delle risorse pubbliche, ciò mette chiaramente in luce la connessione tra buon andamento, bilancio e imparzialità della pubblica amministrazione.

La sistematizzazione dei principali obblighi di pubblicazione vigenti, fa sì quindi che il destinatario di tali notizie diviene il cittadino con la presenza di un costante collegamento tra istanza e fase procedimentale, accessibile via web. In secondo luogo, la derivazione sovraindividuale del principio di trasparenza dei documenti amministrativi fonda una specifica responsabilità sul piano politico, funzionale anche in questo caso alla rendicontazione sociale: non a caso, la norma individua la trasparenza amministrativa come principio caratterizzante un nuovo modello più evoluto di amministrazione, “aperta” e “al servizio del cittadino”.

La questione inerente al tratto comune riguardante la verifica del buon uso delle risorse fonda diversi meccanismi di controllo in capo al cittadino.

Con riguardo alla natura «lo stesso termine controllo [...] assume una valenza multiforme, che comprende, assieme ai tradizionali controlli amministrativi, diverse altre forme.

Esiste infatti un controllo politico, un controllo burocratico, ma anche, in senso più ampio, un controllo democratico, che attiene più strettamente al rapporto tra cittadini e pubblica amministrazione»³³.

È noto che il controllo rispondeva comunque, in modo generale, al modello tradizionale delineato da Ugo Forti, secondo cui esso rappresenta un «giudizio circa la rispondenza di determinate attività a determinate norme e principi»³⁴, ovvero sia rispetto a quella attività che «può idealmente dividersi in tre momenti: 1° conoscenza della attività controllata; 2° giudizio intorno ad essa; 3° provvedimenti che ne conseguono».

La stessa nozione era stata sostanzialmente ripresa nell'idea più recente di controllo inteso quale «verificazione di regolarità di una funzione, che presuppone un parametro e alla quale consegue una misura», a cui è coesistente la funzione accessoria del controllo rispetto alla funzione stessa³⁵.

In termini generali, a proposito dei beni pubblici “bilancio” e “trasparenza”, si può affermare che il legislatore individua al riguardo due distinte tipologie di controllo, che fanno capo tuttavia a meccanismi, verifiche e soprattutto esiti di segno non coincidente.

Vi è da notare che il controllo sui bilanci è attribuito dalla normativa alla Corte dei conti, in termini di verifica sull'equilibrio economico-finanziario del complesso delle amministrazioni pubbliche a tutela dell'unità economica della Repubblica, in riferimento a parametri costituzionali (artt. 81, 119 e 120 Cost.)

³³ L. VANDELLI (a cura di), *Etica e pubblica amministrazione. Quale ruolo per i controlli?*, Milano, Angeli 2009.

³⁴ U. FORTI, *I controlli dell'amministrazione comunale*, in V.E. Orlando (a cura di), *Primo trattato completo di diritto amministrativo italiano*, vol. II, parte II, Milano, Società editrice libraria, 1915, 614.

³⁵ M.S. GIANNINI, *Controllo: nozioni e problemi*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1974, 1263 ss.

e ai vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea (artt. 11 e 117, c. 1, Cost.).

Rispetto a tale attività di controllo, caratterizzata da un elevato tecnicismo volto alla verifica della rispondenza ai parametri sopra elencati, la Corte dei conti si pone in una posizione terza e imparziale³⁶.

Al contrario, il meccanismo istituito dal d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33, implica un controllo è di tipo “diffuso” non già di carattere giuridico, bensì dichiaratamente di carattere sociale.

Appare evidente, quindi, che è del tutto improprio, in questi casi, parlare di controllo, pur se così espressamente qualificato dal legislatore o almeno nel senso tradizionale del termine.

Di ciò si trova agevolmente conferma nella previsione contenuta nell'art. 31 del d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33, rubricato «Obblighi di pubblicazione concernenti i dati relativi ai controlli sull'organizzazione e sull'attività dell'amministrazione», che assume la veste di autentico paradigma del controllo diffuso, in quanto volto alla verifica del buon uso delle risorse pubbliche nell'intersecazione tra controlli interni e controlli esterni.

La norma infatti prevede che «Le pubbliche amministrazioni pubblicano [...] tutti i rilievi ancorché non recepiti della Corte dei conti, riguardanti l'organizzazione e l'attività delle amministrazioni stesse e dei loro uffici».

Il profilo sinergico tra le varie ipotesi di controllo sin qui delineato trova quindi un suo momento importante di emersione nella fattispecie delineata dall'art. 31

³⁶ AA.VV., *La Corte dei conti a tutela del pubblico erario fra passato e futuro: atti del Convegno*, Riv. C. conti, Quaderno n. 3/2020; AA.VV., *La Corte dei conti, controllo e giurisdizione e contabilità pubblica*. A cura di F. GARRI, Giuffrè Ed. 2012; V. TENORE, *La nuova Corte dei conti*, Giuffrè Ed., 2022; AA.VV., *La Corte dei conti, responsabilità, contabilità controllo*. A cura di A. CANALE, D. CENTRONE, F. FRENI, M. SMIRALDO, Giuffrè ed., 2022; M. CLARICH, *Il controllo sulle amministrazioni locali e il sistema sanzionatorio*, in Riv. C. conti, 2014, P. SANTORO, *La Corte sul territorio*, in Riv. Corte C., n. 2/1999; G. D'AURIA, *I controlli*, in *Trattato di diritto amministrativo*, Vol. II, Milano, 2001; M. SCIASCIA, *La Corte dei conti, organizzazione, funzioni e procedimenti*, Giapeto ed..

del d.lgs. 14 marzo 2013 n. 33, il cui c. 1 prevede l'interazione tra i meccanismi del controllo c.d. diffuso e quelli della Corte dei conti sui bilanci e rendiconti degli enti locali.

Diviene, qui, chiaro lo scopo della previsione normativa volta a garantire la massima diffusione, con i normali mezzi tecnologici, delle informazioni in questione, in un'ottica di tutela delle risorse pubbliche cui è dichiaratamente volta la normativa in esame.

Come detto, la ratio è la verifica sociale del concreto rispetto di principi di buon andamento e imparzialità, a corroborare l'incisività di tale previsione, volta a consentire un sindacato diffuso da parte della cittadinanza in ordine al buon utilizzo delle risorse pubbliche, in evidente funzione di verifica, quasi dialettica, tra quello che viene ad essere pubblicato ed il potenziale sindacato del cittadino: ed è proprio in tale ambito che la norma diviene diretto precipitato dell'art. 97 della Costituzione, così come riscritto dalla l. cost. 20 aprile 2012 n. 1.

La verifica, mediante gli ordinari strumenti che la tecnologia consente, circa la rendicontazione dell'utilizzo delle risorse, salda quindi il momento contabile con quello che spetta in chiave democratica alla generalità dei cittadini e ne consente inoltre la piena conoscenza grazie agli istituti sin qui illustrati.

Sotto l'aspetto critico deve farsi osservare le potenzialità della attuazione della trasparenza, in senso sostanziale sono rimaste relegate più che altro nel recinto dell'accesso alla documentazione amministrativa.

Viene sostanzialmente trascurata l'esigenza di curare i profili divulgativi delle problematiche finanziarie, delle relazioni finanziarie con l'Unione europea, di quelle tra Stato e autonomie territoriali, del finanziamento delle prestazioni sociali, delle modalità con cui Istat ed Eurostat rilevano i valori economico-finanziari riconducibili al prodotto interno lordo³⁷.

³⁷ A. CAROSI, *Il principio di trasparenza nei conti pubblici*, in C. BERGONZINI (a cura di), *Costituzione e bilancio*, Milano, Angeli, 2019.

Ecco allora che l'attuazione della normativa sulla armonizzazione contabile introducendo, con l'adeguamento dei sistemi informativo-contabili, alcuni puntuali obblighi di pubblicazione dei documenti di programmazione e di rendicontazione degli enti locali, ha confermato le anzidette indicazioni, corroborando l'idea che la più ampia trasparenza degli andamenti finanziari di ciascuna amministrazione sia funzionale ad agevolare la loro conoscibilità, non solo da parte degli operatori, ma anche da parte dei cittadini-utenti-contribuenti, chiamati ad esercitare il c.d. controllo diffuso, per affiancare e rafforzare quello esercitato dagli organi di controllo interno ed esterno.

Va sottolineato preliminarmente che il valore della trasparenza rispetto ai conti pubblici trova il suo momento di emersione già nella normativa europea³⁸.

Attraverso il rispetto dei principi contenuti nella direttiva europea 2011/85/UE dell'8 novembre 2011, relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri, attuata dall'Italia con il d.lgs. 4 marzo 2014, n. 54³⁹.

Nel titolo II, intitolato "misure per la trasparenza e la controllabilità della spesa", la trasparenza è concepita come il mezzo volto a garantire l'uso di previsioni realistiche per la conduzione delle politiche di bilanci.

Pertanto, la disponibilità pubblica dovrebbe riguardare non soltanto le previsioni macroeconomiche e di bilancio ufficiali preparate per la pianificazione di bilancio, ma anche delle metodologie, delle ipotesi e dei parametri pertinenti sui quali tali previsioni si basano.

Il recepimento di questi principi nella l. 31 dicembre 2009 n. 196 è astretto quindi all'attuazione di questo canone fondamentale. Ad esempio, viene espresso il principio della chiarezza o comprensibilità, il quale rafforza il contenuto del

³⁸ D.lgs. 4 marzo 2014, n. 54, Attuazione della direttiva 2011/85/UE relativa ai requisiti per i quadri di bilancio degli Stati membri.

³⁹ Corte cost. n. 6/2019, in Riv. Corte conti, 2019, n. 1, 188, con nota di D. MORGANTE, *Consulta: incostituzionalità del primato della ragione erariale e criteri di determinazione dei contributi spettanti alle autonomie speciali*.

principio della veridicità, in quanto si presume che un documento contabile chiaro sia anche veritiero.

Il sistema dei bilanci deve essere comprensibile e deve presentare una semplice e chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali, di talché il contenuto valutativo ivi rappresentato deve risultare trasparente.

L'adozione di una corretta classificazione dei documenti contabili costituisce una condizione necessaria per garantire il corretto monitoraggio ed il consolidamento dei conti pubblici da parte delle istituzioni preposte al controllo della finanza pubblica.

5. Le informazioni contenute nel sistema dei bilanci devono essere prontamente comprensibili dagli utilizzatori, e devono essere esposte in maniera sintetica ed analitica, in modo che, con la normale diligenza, essi siano in grado di esaminare i dati contabili, riscontrandovi una adeguata rappresentazione dell'attività svolta e dei sistemi contabili adottati.

Ancora più significativamente, l'esplicito riferimento al principio della trasparenza, il quale rafforza il contenuto del principio della chiarezza, qualifica il miglioramento della trasparenza dei conti pubblici quale traguardo fondamentale, e individua nella classificazione per finalità per missioni e programmi uno dei principali strumenti al fine di rafforzare il legame tra risorse stanziare ed obiettivi perseguiti dall'azione pubblica.

I sistemi e gli schemi di bilancio devono essere coerenti e raccordabili con la classificazione economica e funzionale individuata dagli appositi regolamenti comunitari ai fini della procedura per disavanzi eccessivi. Di conseguenza, la redazione dei documenti contabili deve assicurare un più trasparente e tempestivo raccordo tra la finalità della spesa e le politiche pubbliche, rappresentate dalle missioni e dai programmi.

In altri termini, la trasparenza dei bilanci, nel senso di illustrazione delle politiche programmate e di rendicontazione dei risultati ottenuti verso gli

stakeholder, verrebbe soddisfatta *ex se* dall'utilizzo delle modalità operative definite per l'armonizzazione contabile e dal recepimento della direttiva europea con il decreto stesso, e il d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118 avrebbe come finalità non solo quella di essere “funzionale a garantire il raffronto tra i bilanci pubblici degli enti territoriali”, così come quella “di prevenire squilibri di bilancio in riferimento agli artt. 81 e 119 Cost. e garantire il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica cui partecipano anche le autonomie speciali”⁴⁰ ma anche quella di assicurare la trasparenza dei conti delle pubbliche amministrazioni.

La giurisprudenza costituzionale ha pertanto sottolineato il valore dell'armonizzazione dei bilanci pubblici strumentale al perseguimento del fondamentale obiettivo di intellegibilità del bilancio, ovvero di conoscibilità delle scelte attuative delle politiche pubbliche: sotto il profilo considerato, assumono pertanto specifico rilievo i principi della chiarezza, delle significatività e della specificazione degli interventi attuativi delle politiche pubbliche⁴¹.

Essa appare parimenti orientata a soddisfare l'imprescindibile necessità di avere a disposizione dati di bilancio omogenei, aggregabili e confrontabili, e che siano elaborati adottando le stesse metodologie e gli stessi criteri contabili.

Il d.lgs. 10 agosto 2014 n. 126, recante disposizioni integrative e correttive al d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118, concerne i principi contabili generali e applicati

⁴⁰ Corte cost. n. 39/2014, consultabile in rete all'indirizzo <https://www.cortecostituzionale.it/actionSchedaPronuncia.do?anno=2014&numero=39>.

⁴¹ In generale sul tema dell'armonizzazione contabile si veda Commissione parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale, Audizione del sottosegretario di Stato all'economia e alle finanze, Enrico Zanetti, *Sullo stato di attuazione dell'armonizzazione dei bilanci pubblici e dei fabbisogni standard*, Roma, settembre 2014; F. DELFINO, *Coordinamento della finanza pubblica e armonizzazione dei sistemi contabili*, in *Azienditalia*, 4/2010; *Manuale di contabilità armonizzata*, a cura di I. CAVALLINI, Milano, 2014; A. IPPOLITO, D. LANZA, *La nuova contabilità dei Comuni e di altri Enti pubblici*, Torino, 2013; C. SIMEONE, *Verso l'armonizzazione*, in *La finanza locale*, 2/2013, Rimini; IFEL, *L'armonizzazione alla luce della proroga. Prime indicazioni operative*, Roma, 2013; G. RIVOSECCHI, *L'armonizzazione dei bilanci pubblici degli Enti territoriali: orientamenti e prospettive alla luce della giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. Corte conti*, n. 3-4/2016, pag. 556 e ss.

per le regioni, le province autonome e gli enti locali, e al Testo unico sugli enti locali: esso assolve quindi l'intendimento del Governo della "sistematica" conoscibilità dei dati, la quale dovrebbe altresì consentire di agevolare l'incremento della qualità delle politiche di programmazione e di gestione della spesa pubblica territoriale, al contempo contrastando ancora più efficacemente i fenomeni corruttivi e con ciò rafforzando la credibilità delle amministrazioni e di chi vi opera.

Gli interventi dei decreti n. 23 giugno 2011 n. 118 e n. 126/2014, come noto, sono stati adottati nell'ambito dell'esercizio della legge delega n. 5 maggio 2009 n. 42 sull'attuazione del federalismo fiscale, che all'art. 2, lett. i), fa tra l'altro espresso riferimento alla più ampia previsione dell'obbligo di pubblicazione in siti internet dei bilanci delle amministrazioni territoriali, tali da riportare in modo semplificato le entrate e le spese pro capite, secondo modelli uniformi concordati in sede di Conferenza unificata.

I predetti interventi normativi declinano il principio contabile generale della pubblicità di cui al n. 14 dell'all. 1) al d.lgs. n. 23 giugno 2011 n. 118: il rispetto del principio di pubblicità presuppone un ruolo attivo dell'amministrazione pubblica nell'ambito della comunità amministrata, garantendo trasparenza e divulgazione alle scelte di programmazione contenute nei documenti previsionali ed ai risultati della gestione, fondamentale per la fruibilità delle informazioni finanziarie, economiche e patrimoniali del sistema di bilancio.

Il principio attribuisce quindi al sistema di bilancio una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori dei documenti contabili, e con ciò assegna all'amministrazione pubblica il compito di rendere effettiva tale funzione, assicurando ai cittadini e ai diversi organismi sociali e di partecipazione la conoscenza dei contenuti significativi e caratteristici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio di esercizio, anche integrando le pubblicazioni obbligatorie.

In questo senso, l'armonizzazione contabile va a declinare in concreto il principio della trasparenza mediante una serie di istituti, quali quello dell'esigibilità delle obbligazioni iscritte in bilancio (c.d. principio della competenza finanziaria potenziata), della tendenziale limitata formazione dei residui e del fondo pluriennale vincolato.

Questo aspetto, che può essere certamente correlato a esigenze di trasparenza, può recare con sé una forte lacuna informativa in quanto, se la scadenza della spesa non si realizza entro il triennio cui il bilancio di previsione si riferisce, la spesa non viene contabilizzata ma evidenziata in un apposito elenco che deve essere riportato nella nota integrativa sia in sede di previsione che di rendicontazione.

Soprattutto per la spesa corrente tale aspetto non deve essere sottovalutato ed anzi vi è il timore che tale effetto contabile venga utilizzato illecitamente dagli enti per occultare o rinviare al futuro oneri correnti di gestione.

In questi termini, il sistema di bilancio, anche se armonizzato, rischia di diventare uno strumento di programmazione debole e carente di importanti informazioni contabili; anzi rischia di trasformare il bilancio in un documento comprensibile solo per "esperti contabili" facendone venir meno la funzione di informazione, conoscibilità e trasparenza che l'attività amministrativa dovrebbe assolvere.

Non a caso, il c. 2 dell'art. 11 del d.lgs. 23 giugno 2011 n. 118, modificato dal d.lgs. 10 agosto 2014 n. 126, stabilisce che «le amministrazioni pubbliche redigono un rendiconto semplificato per il cittadino, da divulgare sul proprio sito internet, recante una esposizione sintetica dei dati di bilancio, con evidenziazione delle risorse finanziarie umane e strumentali utilizzate dall'ente nel perseguimento delle diverse finalità istituzionali, dei risultati conseguiti con riferimento al livello di copertura ed alla qualità dei servizi pubblici forniti ai cittadini».

6. Alla luce delle considerazioni svolte è possibile tracciare alcune considerazioni finali: i temi affrontati possiedono innegabilmente dei punti di contatto tra loro e sono strettamente intrecciati.

La trasparenza come clausola generale discende direttamente dalla libertà di manifestazione del pensiero, che a sua volta garantisce l'esistenza stessa della democrazia la quale vive e si nutre di trasparenza.

D'altro canto, la trasparenza si basa sulla democrazia e il bilancio è al tempo stesso oggetto e soggetto di entrambe, in quanto deve essere trasparente ed è al tempo stesso misura di trasparenza, oltre a garantire la realizzazione delle scelte politiche.

Vorrei concludere facendo mie le linee del pensiero di Antonio Gramsci che sulla libertà del pensiero sosteneva già nel 1916 che essa «non teme né carabinieri, né teppisti»⁴².

Gramsci ritiene che l'uomo è da concepire come un blocco storico di elementi puramente individuali e soggettivi e di elementi di massa e oggettivi o materiali coi quali l'individuo è in rapporto attivo.

L'ampliamento della libertà dell'uomo non è dunque un compito meramente individuale, ma implica l'azione politica, in quanto ha di mira la trasformazione dei rapporti sociali.

Dunque, secondo Gramsci, «trasformare il mondo esterno, i rapporti generali, significa potenziare se stesso, sviluppare se stesso.

Che il 'miglioramento' etico sia puramente individuale è illusione ed errore: la sintesi degli elementi costitutivi dell'individualità è 'individuale', ma essa non si realizza e sviluppa senza un'attività verso l'esterno, modificatrice dei rapporti esterni, da quelli verso la natura a quelli verso gli altri uomini in vari gradi, nelle diverse cerchie sociali in cui vive, fino al rapporto massimo, che abbraccia tutto il genere umano. Perciò si può dire che l'uomo è essenzialmente 'politico',

⁴² F. ANGELI, La libertà del pensiero, in riv. *Historia magistra*, n. 5/2011.

poiché l'attività per trasformare e dirigere coscientemente gli altri uomini realizza la sua 'umanità', la sua 'natura umana'»⁴³.

Credo si possa intravedere nella trasparenza, intesa come strumento per garantire la possibilità di esprimere il proprio pensiero in modo informato, dunque, quell'attività rivolta verso l'esterno, nonché il viatico per quel "miglioramento" etico sopra menzionato.

⁴³ A. GRAMSCI, Quaderni dal carcere.