

La Corte costituzionale interviene nuovamente a tutela dei principi di tenuta dei bilanci pubblici

Sommario: 1. *Il quadro generale.* – 2. *La giurisprudenza pregressa sull'interpretazione della norma impugnata.* – 3. *Le sentenze della Corte costituzionale in materia di anticipazioni di liquidità e l'interpretazione restrittiva.* – 4. *Conclusioni.*

1. Il quadro generale

Con la decisione – interpretativo/additiva di accoglimento – in commento la Corte costituzionale ribadisce il principio fondamentale di equilibrio dei bilanci pubblici e quelli, da esso discendenti, di necessaria copertura della spesa, di divieto di finanziamento delle spese correnti e di veridicità e trasparenza dei bilanci. In tale ottica essi devono palesare il disavanzo di am-

ministrazione, senza celarlo mediante il ricorso di liquidità straordinaria che può affluire esclusivamente alla cassa (1). La Consulta continua, dunque, l'interpretazione restrittiva di alcune disposizioni legislative intervenute, nel tempo, per la risoluzione di problemi contingenti. Nella specie, si tratta della contabilizzazione del Fondo di rotazione previsto dall'art. 43 del d.l. n. 133/2014, che aveva dato luogo non soltanto a soluzioni opposte da parte delle sezioni territoriali di controllo della Corte dei conti, ma anche della Sezione delle autonomie.

Analogamente ad altre disposizioni normative che si passeranno *infra* in rassegna, la norma impugnata prevede (va), per quanto qui interessa, la possibilità, da parte degli enti locali che hanno deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale, ai sensi dell'art. 243-*bis* del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, tra le misure previste per il ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento del debito fuori tra le misure di cui alla lettera c), da individuare e quantificare, anche con riferimento alla data del realizzo, di utilizzare le risorse agli stessi enti attribuibili a valere sul "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'art. 243-*ter*.

Nella specie, il Piano di riequilibrio presentato dall'ente comunale e successivamente rimodulato, prevedeva, per il fabbisogno di copertura, il ricorso al Fondo di rotazione per una percentuale maggioritaria (poi diminuita a seguito delle successive riformulazioni del piano, per l'aumento della massa passiva, ma comunque sempre superiore al 50 per cento) e il ricorso a mutui in deroga, oltre a una serie di misure correttive (aumento delle entrate tributarie, recupero dell'evasione ed alienazioni immobiliari).

Nell'ambito della verifica del Piano di riequilibrio rimodulato, la sezione regionale di controllo, tramite apposita istruttoria, aveva accertato che l'ente aveva dato una non corretta rappresentazione dell'operazione, contabilizzando le risorse del Fondo di rotazione a titolo di copertura di nuove spese, ai sensi dell'art. 43 del d.l. n. 133/2014, come convertito, con un automatico miglioramento del saldo di parte disponibile del risultato di amministrazione (2) e, quindi, senza introdurre alcuna posta per "sterilizzare" la liquidità; la sezione accertava che né tra i residui passivi, né tra i fondi accantonati e destinati agli investimenti del risultato di amministrazione era riportato, per intero, l'importo del fondo ancora da restituire. Da ciò il magistrato istruttore prima, e il collegio, poi, hanno desunto che da un lato il comune avrebbe potuto coprire direttamente i debiti fuori bilancio e, contemporaneamente, avrebbe beneficiato del miglio-

ramento del risultato di amministrazione per conseguire gli obiettivi intermedi del Prfp. L'ente, peraltro, come accertato puntualmente dalla sezione territoriale, non rientrava nelle ipotesi eccezionali previste dal d.l. n. 104/2020 limitate, *ratione temporis*, ad alcuni enti penalizzati dalla situazione socio economica, i quali potevano fruire di uno specifico fondo presso il bilancio di previsione del Ministero dell'interno, previa specifica attestazione; peraltro, tali fondi erano finalizzati al pagamento delle spese di parte corrente relative a spese di personale, alla produzione di servizi in economia e di servizi e forniture, già impegnate.

Limitandosi ad una lettura superficiale della norma il *modus operandi* del comune non violava alcun divieto, ma in realtà era proprio la disposizione impugnata istitutiva dello specifico fondo di rotazione a contrastare con numerosi principi costituzionali.

Le argomentazioni della sezione sono incentrate da un lato sulla natura delle risorse erogate dal fondo, che l'art. 43 consentirebbe di utilizzare come copertura del disavanzo pregresso, migliorando quindi il risultato di amministrazione; dall'altro, sulla tecnica contabile di rappresentazione dell'utilizzo del fondo che non consentirebbe di evidenziare l'obbligatoria "sterilizzazione" delle risorse proprio per evitare l'effetto apparente di miglioramento dell'equilibrio di bilancio dell'ente, incidendo sulla sostenibilità dello stesso piano di riequilibrio rimodulato. Inoltre, "*but not least*", la norma impugnata avrebbe imposto di registrare i due flussi finanziari, in entrata e in spesa, come due trasferimenti tra loro non comunicanti, prima dallo Stato all'ente locale (titolo secondo, categoria 01, voce economica 00, codice Siope 2102, ossia "trasferimenti correnti" – "proventi da servizi pubblici" – "diritti di istruttoria") e poi dall'ente locale allo Stato (titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice Siope 1570, ossia "trasferimenti correnti a Stato").

Peraltro, l'interpretazione dell'art. 43, secondo la remittente, sarebbe avvalorata dal disposto dell'art. 53, c. 4, d.l. n. 104/2020, che – mediante la tecnica del rinvio – farebbe assurgere a rango di norma primaria l'allegato all'allegato 4/2 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 (par. 3-20-*bis*), "La quota del risultato di amministrazione accantonata nel Fondo anticipazione di liquidità è applicata al bilancio di previsione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione".

La valutazione di illegittimità dell'utilizzo del fondo quale copertura e della sua rappresentazione contabile incideva anche sulla rilevanza della questione, perché il peso del fondo di rotazione si attestava al 56 per cento nell'ultima versione del piano, con conseguente apparente miglioramento del risultato di amministrazione (3).

(1) Per una prima lettura, C. Santarelli, *La Corte costituzionale torna sulle modalità di utilizzo del Fondo di rotazione*, in <www.segretaricomunalivighenzi.it>, 28 dicembre 2023.

(2) Riga E dell'Allegato n. 10 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

(3) Infatti, l'accertamento dell'equilibrio finanziario complessivo dell'ente richiede di verificare con esattezza il risultato di amministrazione al fine di quantificare il disavanzo che deve essere successivamente ripianato.

Lo stesso comune, peraltro, dava atto di questo e sottolineava di aver utilizzato tutte le risorse disponibili nell'ambito della presentazione del piano di riequilibrio.

Così come interpretata dalla sapiente esegesi della Corte territoriale, edotta dei molteplici precedenti in materia della Corte adita, era evidente il conflitto con gli artt. 81, cc. 3 e 6, 97, c. 1, 119, cc. 1 e 7, Cost., quest'ultimo in relazione all'art. 5, c. 1, lett. g), l. cost. n. 1/2012, a seguito della previsione di una copertura senza i "mezzi per farvi fronte" e la possibilità di finanziare la spesa corrente (in assenza di sterilizzazione degli importi derivanti dal Fondo di rotazione); era parimenti evidente il contrasto con il simmetrico art. 119, c. 6, Cost. (la "regola aurea" di divieto di finanziamento di spese correnti con indebitamento); il conflitto con l'art. 97, c. 1, Cost. nella parte in cui prescrive l'obbligo di assicurare l'equilibrio di bilancio a tutte le amministrazioni pubbliche, responsabilizzandole.

2. La giurisprudenza pregressa sull'interpretazione della norma impugnata

In passato, peraltro, anche la giurisprudenza contabile non aveva rinvenuto criteri ostativi all'applicazione della norma in questione (4).

In particolare, la Corte dei conti – Sezione delle autonomie – con delib. n. 14/2013/Qmig, a seguito di deferimento della Sezione regionale di controllo per il Lazio, con riferimento all'anticipazione di liquidità da destinare ai pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili, da restituire, con piano di ammortamento a rate costanti, di cui all'art. 1, c. 13, d.l. 8 aprile 2013, n. 35, si era posta il problema dell'imputazione dell'anticipazione sotto il profilo contabile; in entrata essa avveniva secondo il codice Siope 5311, mentre in uscita, a seguito della modifica dell'art. 243-ter d.lgs. n. 267/2000, ad opera del d.l. n. 174/2012, l'anticipazione deve essere restituita in un periodo massimo di dieci anni; ciò comportava che le risorse da anticipazione sarebbero state considerate come se fossero provenienti da "indebitamento" per cui – a fronte dell'accertamento dell'entrata per l'intero importo – in uscita i pagamenti, essendo per quota annuale, avrebbero determinato l'impegno solo sulla relativa frazione, con ciò trasformando l'anticipazione, per la parte non immediatamente impegnata per la restituzione, in copertura per nuove e maggiori spese, con ciò violando l'art. 119, c. 6, Cost. e la stessa finalità del d.l. n. 174/2012. La soluzione fornita dalla sezione centrale è stata quindi di salvaguardare tali principi, per sterilizzare le risorse in entrata, iscrivendo nei fondi vincolati dell'esercizio di accertamento una somma, pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal fondo di rotazione, come "Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente"

(4) Su cui C. Santarelli, *op. cit.*

e riducendo tale somma in relazione agli importi rimborsate con rate semestrali (5).

In ragione di tale soluzione, la Sezione regionale di controllo per il Lazio, con delib. n. 6/2018, aveva ribadito che l'art. 43 d.l. n. 133/2014 aveva riconosciuto agli enti locali la possibilità di impiegare il fondo non solo con finalità di anticipazione di cassa, ma anche con funzione di copertura, espressamente prevenendo l'utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lett. c), c. 6, art. 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio. Inoltre, secondo la sezione, le risorse del fondo dovevano essere contabilizzate quale trasferimento dallo Stato (titolo secondo, categoria 01, mentre la relativa restituzione andava iscritta quale spesa corrente per trasferimenti, titolo primo, intervento 05) e rilevano ai fini del Patto di stabilità interno, nella quota individuata per ciascun ente dal Ministero dell'interno (art. 43, cc. 2 e 3).

Sulla scorta di tale lettura, non solo la Commissione per la stabilità degli enti locali presso il Ministero dell'interno (organo deputato alla verifica preventiva dei Prpf) aveva consentito tale forma di utilizzo del Fondo di rotazione, ma la modalità di contabilizzazione del fondo stesso era stata trasfusa nel principio contabile della competenza finanziaria potenziata di cui all'allegato 4/2 d.lgs. n. 118/2011. Il punto 3.20-bis del citato principio contabile, introdotto dal d.m. 1 agosto 2019, richiama, infatti, proprio le modalità di contabilizzazione della citata pronuncia della Sezione regionale Lazio n. 6/2018.

3. Le sentenze della Corte costituzionale in materia di anticipazioni di liquidità e l'interpretazione restrittiva

In tale quadro va ricordata la giurisprudenza della Consulta, intervenuta in vari casi per stigmatizzare il non corretto utilizzo e la rappresentazione in bilancio delle anticipazioni di liquidità. Com'è noto, nel tempo sono intervenute numerose leggi in materia – *in primis* il d.l. n. 35/2013 – per sovvenire alla cronica mancanza di liquidità degli enti territoriali con conseguenti ritardi nei pagamenti dei debiti commerciali e correla-

(5) Per la delibera citata la soluzione era, altresì, "in linea con il principio di "competenza finanziaria potenziata" prevista dal d.lgs. n. 118/2011 "armonizzazione dei sistemi contabili e dei sistemi di bilancio, delle regioni, degli enti locali e dei loro enti ed organismi" secondo cui tutte le obbligazioni attive e passive giuridicamente perfezionate sono imputate all'esercizio nel quale vengono a scadenza. Si deve evidenziare che anche se le norme sopra richiamate non fanno esplicito riferimento all'istituzione del fondo così come dianzi individuato, dal combinato disposto delle prescrizioni sulle modalità di riscossione, utilizzo e restituzione dell'anticipazione di liquidità con le norme in tema di competenza finanziaria potenziata, deve ritenersi autorizzato/necessitato il ricorso al sistema del fondo vincolato per evitare distorsioni sul risultato d'amministrazione effettivo e il rischio di autorizzazioni di nuove spese prive di reale copertura (l'anticipazione è infatti concessa per il pagamento di impegni già assunti)".

tiva procedura di infrazione da parte dell'Unione europea nei confronti dello Stato (6).

Merita certamente menzione la decisione n. 181 del 2015, che ha sanzionato due leggi regionali per l'assenza di previsione della sterilizzazione nel bilancio dell'incameramento dell'anticipazione con una simmetrica previsione in conto spesa di un importo corrispondente. La sentenza verteva sulle “anticipazioni di somme” o di liquidità richieste dalle regioni per far fronte ai propri pagamenti e a quelli degli enti del Ssn (artt. 2, c. 1, 3, d.l. n. 35/2013) al Mef, mentre gli enti locali possono chiederle alla Cassa Depositi e Prestiti ai sensi dell'art. 1, c. 13 (7). Contrariamente a quanto ritenuto dalla regione e dalla procura regionale della Corte, l'anticipazione è stata ritenuta non un “mutuo di scopo”, bensì una vera e propria anticipazione (come del resto chiarito dall'interpretazione storica tramite i lavori preparatori, e quella sistematica della giurisprudenza e della legislazione europea). Da tale inquadramento discende l'applicazione dei principi contabili applicati e – soprattutto – di quelli costituzionali sulla necessaria copertura delle spese pregresse, con conseguente illegittimità della norma impugnata. Ma, al di là della pur importante conclusione, la sentenza costituisce un precedente per inquadrare le molteplici anticipazioni previste dal legislatore, consentendo di ricondurle alla corretta rappresentazione in bilancio, imponendone la neutralizzazione, limitandone la funzione alla sola cassa. Soltanto in tal modo

(6) Si tratta di problematica annosa, che ha provocato una prima sentenza di condanna dell'Italia da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea, in data 28 gennaio 2020, per la violazione della direttiva 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali; a seguito della predetta sentenza, la Commissione europea ha aperto una nuova fase di interlocuzione, nell'ambito della seconda fase della procedura d'infrazione Ue n. 2014/2143, in cui ha chiesto all'Italia la trasmissione di un monitoraggio con cadenza semestrale dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni. Sul punto, va ricordata la l. 30 dicembre 2018, n. 145, come novellata dal d.l. 6 novembre 2021, n. 152, che ha introdotto, per gli enti e organismi di cui all'art. 1, c. 2, l. 31 dicembre 2009, n. 196, diversi dalle amministrazioni dello Stato, misure tese a garantire sia il rispetto dei tempi di pagamento previsti dalla direttiva europea, sia lo smaltimento dello stock di debiti pregressi. Tra le riforme abilitanti del Pnrr, che l'Italia si è impegnata a realizzare in linea con le raccomandazioni della Commissione europea, è prevista la Riforma n. 1.11 relativa alla “Riduzione dei tempi di pagamento delle pubbliche amministrazioni e delle autorità sanitarie”. V. anche la circolare n. 17 del 7 aprile 2022 del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato del Mef.

(7) La sentenza n. 181/2015 fa giustizia dei dubbi che potevano sorgere sull'inquadramento delle anticipazioni previste dal d.l. n. 35/2013, in ragione di alcune ambiguità lessicali (con riferimento al piano di ammortamento e alla definizione di “pagamenti”) tipiche dei mutui, riportando a sistema la previsione legislativa; in particolare, facendo riferimento a debiti pregressi, le anticipazioni non potevano avere finalità di copertura, già previste all'epoca della loro assunzione; in secondo luogo, ma non certo per ultimo, l'interpretazione conforme a Costituzione imponeva di respingere la tesi della natura di mutuo dell'anticipazione, perché contraria all'art. 119, c. 6, Cost.

si raggiunge la finalità prevista, ossia di tamponare il deficit (momentaneo, sia pure ben più lungo della normale anticipazione di tesoreria), senza aggravare la situazione di disequilibrio dell'ente, “incoraggiandolo” a nuova spesa corrente con le risorse a ben altro destinate.

Tali concetti sono stati ribaditi anche dalla successiva sentenza n. 274/2017, per la quale «l'anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'ente, deve essere finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti relativi a partite già presenti nelle scritture contabili di precedenti esercizi e non figurare come componente attiva del risultato di amministrazione» (8).

Anche per la decisione n. 4/2020 – che sottolineare l'interconnessione e interdipendenza dei tre parametri costituzionali di cui agli artt. 81, 117 e 119, “l'anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità [...] finisce per ledere l'equilibrio del bilancio, il principio di sana gestione finanziaria e, contemporaneamente, viola la “regola aurea” contenuta nell'art. 119, c. 6, Cost., secondo cui l'indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento”; questo perché dette anticipazioni sono di carattere necessariamente eccezionale, e non possono sovvenire al finanziamento della spesa corrente ampliando l'indebitamento. La decisione individua altresì i principi sui quali si devono fondare le anticipazioni di cassa, le quali sono possibili soltanto (e ovviamente) a) nel caso di sofferenza della cassa; a seguito “di un rigoroso bilanciamento di interessi rilevanti in sede costituzionale e dell'Unione europea (9) c) sono “un ri-

(8) La sentenza ribadisce, inoltre, che il Fondo anticipazione di liquidità non può essere considerato una componente attiva del risultato di amministrazione, inerendo a profili debitori [...]” le anticipazioni di liquidità costituiscono elemento influente sulla sola cassa e non un cespite utilizzabile nella parte attiva del bilancio. La loro contabilizzazione in entrata amplia artificiosamente le risorse disponibili consentendo spese oltre il limite del naturale equilibrio ed esonera, per di più, l'amministrazione dal porre doveroso rimedio al disavanzo effettivo oscurato dall'eccentrica operazione contabile. Ne deriva, tra l'altro, la mancata copertura delle spese per l'insussistenza dei cespiti in entrata e il conseguente squilibrio del bilancio di competenza, con conseguente aggravio per i risultati di amministrazione negativi provenienti dai precedenti esercizi” (punto 4 Considerato in diritto).

(9) In tal senso, la medesima decisione ricorda che le anticipazioni previste dal d.l. n. 35/2013 sono “derogatorie del Patto di stabilità interno e dei principi generali in materia di finanza pubblica” e che si tratta di principi comuni sia ai bilanci delle regioni che degli enti locali (sent. n. 18/2019)” e che non possono sovvenire ai doverosi accantonamenti del Fondo crediti di dubbia esigibilità (Fcde) che ha il fine di non far ricadere sull'equilibrio strutturale di bilancio la scarsa capacità di riscossione dell'ente, che è aspetto ben diverso dalle condizioni economico-sociali della comunità amministrata, le quali devono essere risolte con meccanismi di carattere solidaristico: “È in ordine al deficit strutturale imputabile alle caratteristiche socio-economiche della collettività e del territorio, e non alle patologie organizzative, che deve essere rivolto l'intervento diret-

medio contingente, non riproducibile serialmente nel tempo e inidoneo a risanare bilanci strutturalmente in perdita”. Queste sono le funzioni delle anticipazioni, e non altre. In tal senso, varie disposizioni normative sono intervenute, nel tempo, per evitare “iniezioni di liquidità” in organismi partecipati da enti pubblici ormai in stato di irreversibile decozione, come, ad esempio, il d.l. n. 78/2010 e, più di recente, l’art. 14, c. 5, Tusp, salvo circoscritte eccezioni.

Infine, ma non certo per ultima, la decisione n. 80 del 2021, che ha dichiarato costituzionalmente illegittimo, per violazione degli artt. 81, 97, c. 1, 119, c. 6, Cost., l’art. 39-ter, cc 2 e 3, d.l. n. 162/2019, convertito con modificazioni dalla l. n. 8/2020, che prevede l’obbligatorio accantonamento al Fondo anticipazioni di liquidità (Fal) di un importo pari all’ammontare complessivo delle anticipazioni incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate nel corso dell’esercizio 2019 (10). La decisione ha ritenuto che le norme censurate dalla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Puglia, nel consentire di ripagare un debito (gli oneri di restituzione della quota annuale) con lo stesso debito (l’anticipazione di liquidità), produce un fittizio miglioramento del risultato di amministrazione, con l’effetto – da un lato – di esonerare l’ente locale dal rientro dal deficit e dall’altro di liberare ulteriori spazi di spesa, che potrebbero essere indebitamente destinati all’ampliamento di quella corrente. Nel solco dei molti precedenti per i quali la violazione dei principi in materia di bilancio e della finanza pubblica non rimane confinata ad aspetti meramente “formali” e ragionieristici, la Corte sottolinea che il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, viola altresì i principi di responsabilità del mandato elettivo e di equità intergenerazionale, poiché da un lato consente di differire l’accertamento dei risultati, ivi compresa l’indicazione di idonee coperture, oltre la data di cessazione del mandato stesso, e dall’altro comporta il trasferimento dell’onere del debito e del disavanzo dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive.

5. Conclusioni

La sentenza in commento, dunque, ribadisce i principi già propri della giurisprudenza e li salda nel nucleo che ha ispirato gli articoli costituzionali riguardanti la finanza pubblica, collegati ai diritti fondamentali della collettività tutta e ai principi e di responsabilità dei pubblici amministratori che li devono applicare; tali principi impongono una visione del bilancio

non limitata all’esercizio di riferimento, ma volta ad una programmazione di medio-lungo termine, spesso lontana dall’ottica dei decisori politici, incentrati sulla ricerca del consenso immediato e sulla miope visione di accontentare gli elettori. Dal principio di responsabilità si è allontanata anche la recente legislazione in materia di responsabilità amministrativa, improntata alla deresponsabilizzazione degli amministratori, in nome di una non ben precisata esigenza di celerità e in patente contrasto sia con i principi costituzionali di cui all’art. 97 Cost., sia con l’art. 325 del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea.

to dello Stato. Le risorse necessariamente stanziare per tali finalità – proprio in virtù dei superiori precetti costituzionali – devono essere prioritariamente destinate dallo Stato alle situazioni di accertato squilibrio strutturale dei bilanci degli enti locali” (punto 6 Considerato in diritto).

(10) Su cui, E. Di Carpegna Brivio, *La Corte costituzionale torna sul Fondo anticipazioni di liquidità (Fal)*, in <www.dirittoeconomi.it>, 5 maggio 2021.