



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL MOLISE

composta dai magistrati:

dott.ssa Lucilla Valente	Presidente
dott. Domenico Cerqua	Referendario, relatore
dott. Ruben D'Addio	Referendario
dott. Emanuele Petronio	Referendario

ha pronunciato la seguente

DELIBERAZIONE

VISTO l'articolo 100, comma 2, della Costituzione;

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

VISTA la deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 16 giugno 2000 n. 14/2000, che ha approvato il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, nel testo modificato, da ultimo, con deliberazione del Consiglio di Presidenza n.229 del 19 giugno 2008 (G.U. n. 153 del 2 luglio 2008);

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131 recante *"Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3"*, in particolare l'articolo 7, comma 8;

VISTI gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004;

VISTA la delibera della Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, del 4 giugno 2009 n. 9, recante *"Modifiche ed integrazioni degli indirizzi e dei criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva da parte delle Sezioni regionali di controllo"*;

VISTA la delibera della Corte dei conti, Sezioni Riunite, del 26 marzo 2010 n. 8, recante *"pronuncia di orientamento generale sull'attività consultiva"*;

VISTA la delibera delle Sezioni Riunite della Corte dei conti del 21 ottobre-8 novembre 2010, n. 54;

VISTO il decreto con il quale il Presidente della Sezione ha ripartito tra i Magistrati i compiti e le iniziative riferibili alle varie aree di attività rientranti nella competenza della Sezione regionale di controllo per il Molise per l'anno 2022;

VISTA la nota prot. n. 0030989 del 1° agosto 2022, acquisita nella stessa data al n. 0001709 di protocollo di questa Sezione, con cui il Sindaco del Comune di Isernia (IS) ha avanzato richiesta di parere;

VISTA l'ordinanza n. 35/PRES/2022, del 13 settembre 2022, con la quale il Presidente della Sezione ha convocato la Camera di consiglio del 19 settembre 2022;

UDITO il relatore, Ref. Domenico Cerqua;

FATTO

1. Il Sindaco del Comune di Isernia (IS) ha formulato richiesta di parere, acquisita al protocollo di questa Sezione n. 0001709, del 1° agosto 2022, riguardante l'ambito di applicazione della facoltà, introdotta dall'articolo 111, comma 4-*bis*, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (come modificato dalla legge di conversione 24 aprile 2020, n. 27), e successivamente enunciata nel paragrafo n. 9.2.30 dell'allegato 4/2 al decreto legislativo 119/2011, di non applicare il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato, per effetto dell'anticipo delle attività riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, al bilancio degli esercizi seguenti.

In particolare, l'Ente chiedere di conoscere l'avviso della Corte rispetto al seguente quesito: “[I]a norma in questione troverebbe applicazione anche al ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del D.Lgs. 118 del 2011?”.

DIRITTO

2. In ordine ai requisiti di ammissibilità dal punto di vista soggettivo, come noto la Sezione delle autonomie, con l'atto del 27 aprile 2004 contenente indirizzi e criteri per l'esercizio dell'attività consultiva di cui all'articolo 7, comma 8, della legge 131 del 5 giugno 2003 e, successivamente, con la delibera 17 dicembre 2007, n. 13, ha riconosciuto il carattere tassativo dell'elencazione degli enti legittimati a formulare le richieste di parere, individuati in Regioni, Province, Comuni e Città metropolitane.

Le richieste di pareri provenienti dai Comuni, dalle Province e dalle Città metropolitane, secondo il medesimo articolo 7, comma 8, della legge 131/2003 possono essere formulate, di norma, tramite il Consiglio delle Autonomie Locali (CAL), laddove istituito. L'organismo predetto, nonostante sia stato istituito dall'articolo 64 dello Statuto della Regione Molise, adottato

con legge regionale n. 10/2014, risulta non operativo a causa della mancata adozione della normativa di dettaglio che avrebbe dovuto regolarne il funzionamento.

In linea con il condiviso orientamento consolidato delle Sezioni regionali di controllo, la mancata operatività del CAL non può considerarsi un ostacolo sotto il profilo dell'ammissibilità soggettiva. Pertanto, la richiesta di parere deve essere dichiarata soggettivamente ammissibile in quanto sottoscritta dal Sindaco del Comune di Isernia, organo titolare della rappresentanza legale dell'Ente ai sensi dell'articolo 50 del T.U.E.L.

3. Con riferimento alla verifica se la proposta rientri nell'ambito delle funzioni attribuite in materia alle Sezioni regionali della Corte dei conti, devono essere richiamati gli indirizzi consolidati espressi dalle Sezioni Riunite e della Sezione delle autonomie con pronunce di orientamento generale rese, rispettivamente, ai sensi dell'articolo 17, comma 31, D.L. n. 78/2009 e dell'articolo 6, comma 4, D.L. n.174/2012.

In particolare, le Sezioni Riunite hanno affermato che il citato articolo 7, comma 8 *"conferisce alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti non già una funzione di consulenza di portata generale, bensì limitata alla materia di contabilità pubblica"*, precisando, inoltre, che la nozione di contabilità pubblica non si estende sino a ricomprendere la totalità dell'azione amministrativa che presenti riflessi di natura finanziaria, ma deve intendersi limitata al *"sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli Enti pubblici"*, sia pure *"in una visione dinamica dell'accezione che sposta l'angolo visuale dal tradizionale contesto della gestione del bilancio a quello inerente ai relativi equilibri"* (cfr. Sezioni Riunite, deliberazione 17 novembre 2010, n. 54).

Si aggiunge che la Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 3/2014/SEZAUT, ha individuato tra i criteri utilizzabili per valutare oggettivamente ammissibile una richiesta di parere, oltre *"all'eventuale riflesso finanziario di un atto sul bilancio dell'ente"*, l'attinenza del quesito proposto a *"una competenza tipica della Corte dei conti in sede di controllo sulle autonomie territoriali"*.

Infine, si ricorda che, per consolidato orientamento, la funzione consultiva assegnata alla Corte dei conti deve trattare ambiti ed oggetti di carattere generale e non fatti gestionali specifici, non può riguardare provvedimenti già formalmente adottati e non può interferire con le funzioni assegnate ad altre Magistrature o alla stessa Corte dei conti.

In applicazione dei predetti approdi giurisprudenziali, il quesito di cui alla richiesta di parere risulta ammissibile anche sotto il profilo oggettivo, in quanto intende sollecitare una pronuncia avente ad oggetto l'esame di questioni pacificamente rientranti nella materia della contabilità

pubblica, specificamente riferite alle modalità di ripiano dei disavanzi di amministrazione degli enti locali.

4. Nel merito, giova premettere che, in sede di verifica dell'eventuale condizione di squilibrio finanziario degli enti locali, assume rilevanza **l'analisi della relativa origine**, che di volta in volta può essere ricondotta – tra le altre ipotesi prospettabili – agli esiti della gestione ordinaria (risultato contabile di amministrazione *ex* articolo 186 TUEL), al computo di accantonamenti e/o vincoli (*ex* articolo 187, comma 1, TUEL), alle sopravvenute modalità di contabilizzazione del FAL o di calcolo del FCDE ovvero gli esiti delle operazioni di riaccertamento straordinario dei residui *ex* articolo 3, comma 15, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. Non a caso, i paragrafi 9.11.7 e 13.10.3 del *Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio*, inseriti, rispettivamente, dai decreti correttivi dei principi contabili allegati al D.Lgs. n. 118/2011 del 4 agosto 2016 e del 1° agosto 2019 (come più di recente riscritti dal D.M. 7 settembre 2020), impongono la rappresentazione presunta, a preventivo, e reale, a consuntivo, di ciascuna componente del disavanzo, con l'indicazione delle modalità di ripiano definite in attuazione delle rispettive discipline.

Sul piano concreto, l'individuazione analitica delle componenti del disavanzo rileva ai fini della **disciplina applicabile**, fermo restando che *“ogni bilancio consuntivo può avere un solo risultato di amministrazione, il quale deriva dalla sommatoria delle situazioni giuridiche e contabili degli esercizi precedenti fino a determinare un esito che può essere positivo o negativo”* (Corte cost. 115/2020), derivandone in quest'ultimo caso un solo, complessivo disavanzo.

5. Il comma 4-bis dell'articolo 111 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (introdotto dalla legge di conversione 24 aprile 2020, n. 27), reca una disciplina coerente con la possibilità di assoggettare talune quote del saldo finanziario negativo a uno statuto giuridico differenziato.

La nuova disposizione prevede quanto segue: *“Il disavanzo di amministrazione degli enti di cui all'art. 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall'anticipo delle attività previste nel relativo piano di rientro riguardanti maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi”*. Dalla formulazione letterale del riportato enunciato normativo emergono evidenti vincoli applicativi.

5.1. Innanzitutto, è necessario verificare, in concreto, l'intervenuto *“anticipo delle attività”* previste in un *“piano di rientro”* riguardanti *“maggiori accertamenti o minori impegni previsti in bilancio per gli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro”* medesimo.

Il parametro cui è ancorato l'accertamento richiesto dalla disposizione è inequivocabilmente rappresentato dall'intervenuta approvazione di un *"piano di rientro"* articolato, tra l'altro, nella previsione di attività gestionali programmate (anche o soltanto) negli esercizi successivi a quello considerato al fine di conseguire incrementi degli accertamenti di entrata (ad es., variazione delle aliquote tributarie o delle tariffe) o riduzioni degli impegni di spesa (dovute, ad es., alla razionalizzazione degli acquisti).

Infatti, è evidente che soltanto l'approvazione di un *"piano di rientro"* dai contenuti delineati consente di constatare l'eventuale anticipazione delle attività previste in sede attuativa e di determinare la collegata entità del ripiano, la disposizione non consentendo di attribuire generica rilevanza ai maggiori recuperi dovuti alla dinamica dei residui o alla dimensione degli accantonamenti.

Conseguentemente, la norma statale non trova margini operativi nei casi in cui la fattispecie non preveda l'elaborazione di un piano di rientro che individui, in modo ragionevolmente dettagliato, le attività da adottare in ciascun anno, così da poter definire puntualmente la quota di maggior recupero realizzata nell'esercizio precedente (ovvero, qualora l'ente interessato, pur tenuto, concretamente non abbia provveduto in tal senso). È questo il caso della disciplina dettata dall'articolo 3, comma 16, del D.Lgs. 118/2011 e dal D.M. attuativo 2 aprile 2015 ai fini del recupero del maggiore disavanzo determinato a seguito del riaccertamento straordinario effettuato in attuazione dell'art. 3, comma 7, del decreto legislativo n. 118 del 2011. Infatti, la richiamata normativa ha esclusivamente previsto un ripiano esteso a *"non più di 30 esercizi a quote costanti l'anno"*, limitandosi a chiedere di verificare, in sede di approvazione dei successivi rendiconti e fino al completo ripiano, *"se il risultato di amministrazione al 31 dicembre di ciascun anno risulta migliorato rispetto al disavanzo al 31 dicembre dell'esercizio precedente, per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione cui il rendiconto si riferisce, aggiornato ai risultati del rendiconto dell'anno precedente"* (articolo 2, comma 2, del citato D.M., che nel successivo comma 4 espressamente assoggetta l'eventuale quota del disavanzo *non derivante dal riaccertamento straordinario* a separati obblighi di ripiano, contenuti entro gli esercizi considerati nel bilancio di previsione e subordinati alla contestuale adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il *"piano di rientro di tale quota del disavanzo"*, secondo le modalità previste per gli enti locali dall'articolo 188 del TUEL).

5.2. Sul piano causale, il citato comma 4-bis richiede che l'anticipazione delle programmate misure gestionali abbia determinato il ripiano di una quota di disavanzo superiore all'importo iscritto come prima voce della spesa del bilancio di previsione per l'esercizio interessato.

5.3. Alla fattispecie ricostruita nei termini che precedono, ove concretamente ricorrente in chiusura di un singolo esercizio, è collegata la previsione della facoltà, per l'ente interessato, di escludere che il disavanzo sia "applicato al bilancio degli esercizi successivi".

Per i profili in esame, la disposizione consente agli enti per i quali in un esercizio ricorrano le descritte condizioni di applicare, in sede di approvazione (o variazione) del bilancio di previsione per gli esercizi immediatamente successivi, un importo a titolo di "Disavanzo di amministrazione" di cui ai relativi schemi diminuito del "maggior recupero" come definito dalla norma (ovvero nessun importo, se la misura del ripiano intervenuto è superiore alle successive quote annuali, fino a loro completa concorrenza).

Ovviamente, in questa prospettiva, l'esercizio della facoltà **non incide sulla durata complessiva del piano di rientro** (salvi i casi in cui il maggior recupero realizzato integri il contemporaneo azzeramento del disavanzo).

L'ulteriore corollario sistematico della descritta interpretazione è rappresentato dalla necessità di limitare sul piano temporale la quantificazione del maggior ripiano funzionale all'applicazione del beneficio contabile, non potendo computarsi il valore complessivamente determinato con riferimento a *tutti gli esercizi precedenti al 2019* considerati nel piano di rientro (in ragione della data di entrata in vigore della disposizione), né quello relativo a una data annualità se l'ente non ha ritenuto di esercitare la facoltà nell'esercizio immediatamente successivo.

6. La descritta opzione interpretativa, già prospettata dalla Commissione per l'armonizzazione contabile degli enti territoriali (c.d. Commissione Arconet), istituita presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze dall'articolo 3-bis del D.Lgs. 118/2011, nella sua FAQ n. 40, pubblicata sul sito *internet* istituzionale della Ragioneria Generale dello Stato il 1° luglio 2020, è stata, più di recente, confermata dalla Corte costituzionale nella sentenza 26 ottobre 2021, n. 199.

Il giudizio di legittimità costituzionale concluso con la richiamata pronuncia era stato promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri avverso alcuni articoli di una legge della Regione Abruzzo (31 luglio 2020, n. 20, recante "Modifiche alla L.R. 12 gennaio 2018, n. 2 (Legge organica in materia di sport e impiantistica sportiva) e ulteriori disposizioni urgenti") che avevano invocato l'articolo 111, comma 4-bis del D.L. 18/2020, disponendo variazioni di bilancio al fine di ridurre la quota di disavanzo applicata nell'esercizio 2020 e, contestualmente, destinare il corrispondente importo al finanziamento di nuove spese.

In particolare, il ricorso censurava l'operazione contabile perché effettuata in ritenuta assenza di un previo "piano di rientro dettagliato, che individui chiaramente le attività da adottare in ciascun

anno, così da poter determinare esattamente la quota di maggior recupero realizzata nell'esercizio precedente" e "consentire la verifica dell'effettivo anticipo del recupero previsto e la sua determinazione" (con la conseguenza che la copertura finanziaria individuata dalle norme impugnate non sarebbe risultata idonea, fondando un contrasto con l'articolo 81, terzo comma, Cost.).

Nell'esaminare il ricorso, la Corte ha testualmente osservato che "[c]on la finalità di indurre l'ente ad accelerare l'eliminazione del proprio disavanzo, il legislatore statale ha quindi consentito un effetto ampliativo della spesa - conseguente alla riduzione della quota di disavanzo da applicare al bilancio - legandolo però alla verifica che il migliore risultato conseguito nell'esercizio precedente consista nell'attuazione, in anticipo rispetto al cronoprogramma del piano già approvato, di specifiche misure correttive".

L'indicata ratio di ampliamento della spesa, plausibilmente ricondotta al contesto di un "intervento normativo d'urgenza volto a contenere le ricadute dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 [...] nel plausibile intento di consentire agli enti territoriali un margine di flessibilità nella gestione del bilancio già nell'esercizio 2020", appare al Collegio anche l'unica compatibile con le regole che governano i ripiani dei disavanzi in contabilità finanziaria. Non potrebbe, infatti, accogliersi una diversa prospettazione secondo cui la dizione della norma non escluderebbe la conclusione che il maggior recupero incide solo sui tempi definiti nel cronoprogramma del piano di rientro, per l'evidente ragione che quest'ultimo effetto è già assicurato dalla regola (appunto, in questo caso derogata) secondo cui la maggiore quantità di disavanzo recuperata non influenza l'importo della quota di ripiano dei successivi esercizi, determinando solo la possibilità di anticiparne l'azzeramento rispetto al cronoprogramma (il punto sarà oggetto di ulteriori osservazioni nella parte finale del successivo paragrafo 7.2.).

6.1 Per completezza, la ricordata decisione della Corte costituzionale ha indotto a formulare osservazioni riguardanti alcuni importanti snodi motivazionali.

Innanzitutto, nel respingere le questioni di costituzionalità *ex* articolo 81, comma 3, Cost., la sentenza sembra avallare **modalità di copertura delle nuove spese disposte da una legge regionale a carico di sopravvenienze di bilancio.**

Inoltre, nell'ordito argomentativo della pronuncia un rilievo decisivo è assegnato alle seguenti osservazioni: al momento dell'entrata in vigore sia della legge statale che di quella regionale, la disciplina dei piani di rientro *"ancora non richiedeva per questi atti un contenuto di dettaglio"*; *"il requisito di uno specifico contenuto di dettaglio del piano di rientro, nei termini affermati dal ricorrente, è stato prescritto solo successivamente sia all'entrata in vigore delle norme regionali impugnate, sia all'adozione delle due deliberazioni del Consiglio regionale della Regione Abruzzo"*.

In verità, anche sulla base della disciplina vigente al momento della promulgazione della legge oggetto di ricorso i piani di rientro non potevano che avere una connotazione particolareggiata, come confermato dagli articoli 42, comma 12, del D.Lgs. n. 118/2011 per le Regioni e 188, comma 1, del D.Lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali, secondo i quali “[i]l disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi [...], contestualmente all’adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio”.

Si aggiunge che, in altre parti della stessa sentenza, la Corte costituzionale ha condiviso la premessa secondo cui l’articolo 111, comma 4-bis, del D.L. n. 18 del 2020, come convertito, “detta senza dubbio un criterio di riscontro della riferibilità dell’importo del disavanzo ripianato dall’ente alle **misure a tal fine specificamente individuate**”, cioè che “è pur vero che, affinché l’ente possa legittimamente avvalersi della facoltà riconosciuta dall’art. 111, comma 4-bis, del D.L. n. 18 del 2020, come convertito, deve in ogni caso risultare con chiarezza l’effettivo collegamento tra il maggiore ripiano conseguito nell’esercizio precedente e l’attuazione anticipata delle misure previste dal piano stesso”, in tal modo prospettando, in definitiva, una linea di confine (di non agevole individuazione) tra obbligo di misure *specifiche* e non necessità di un piano dal contenuto *dettagliato*.

7. Non occorre, tuttavia, circoscrivere l’oggetto della pronuncia a valutazioni riguardanti l’incidenza dell’orientamento espresso dalla giurisprudenza costituzionale in ordine alla previsione legislativa introdotta nel 2020, tenuto conto delle sopravvenienze normative nel frattempo intervenute e la cui interpretazione costituisce il sostanziale contenuto del presente parere.

Come noto, il D.M. Economia e Finanze 7 settembre 2020, nell’introdurre nuove correzioni ai principi contabili, ha integralmente sostituito il paragrafo 9.2 del *Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria* (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011). Per quanto in questa sede rileva, il decreto ministeriale nei paragrafi 9.2.20 e seguenti (nonché nel collegato esempio n. 13) ha introdotto regole dettagliate riguardanti le modalità sia di rappresentazione che di ripiano del disavanzo di amministrazione.

In particolare, il nuovo **paragrafo 9.2.30** (in vigore dal 2 ottobre 2020) dispone quanto segue: “Il disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio, determinato dall’anticipo delle attività previste nel piano di rientro e dalla registrazione dei maggiori accertamenti o dei minori impegni previsti nel bilancio negli esercizi successivi in attuazione del piano di rientro, può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi.

Pertanto, gli enti che hanno approvato un piano di rientro che individua le attività da adottare annualmente e preveda i relativi maggiori accertamenti o minori impegni, alla fine di ciascun esercizio possono:

- a) quantificare il maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione;*
- b) verificare se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro per gli anni successivi;*
- c) ridurre il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano che rispetta la condizione di cui alla lettera b).*

Nel caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro, il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso, nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti e restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto."

7.1 Come appare evidente, il primo periodo riprende (quasi) testualmente il testo dell'articolo 111, comma 4-bis, del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 (introdotto dalla legge di conversione 24 aprile 2020, n. 27), che non risulta abrogato. La sua riproposizione nell'ambito del principio contabile applicato 4/2, concernente la contabilità finanziaria, risponde in primo luogo a esigenze di natura sistematica, concorrendo a integrare la disciplina complessiva della materia avente per oggetto la rappresentazione e le modalità di ripiano dei disavanzi degli enti territoriali. Inoltre e più nel dettaglio, svolge il ruolo di introdurre il successivo contenuto di un paragrafo che codifica la regola del caso di *scostamento positivo* tra il disavanzo applicato al bilancio e quello effettivamente ripianato nel corso di un anno finanziario (simmetricamente, nei paragrafi precedenti – soprattutto, n. 9.2.26 e n. 9.2.27 – è trattata l'ipotesi in cui il disavanzo di amministrazione *non risulti migliorato* rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente di un importo almeno pari a quello definitivamente iscritto nel relativo bilancio di previsione), con la conferma della facoltà di non applicare il maggior recupero al bilancio degli esercizi successivi. In tale prospettiva, la portata innovativa delle regole concernenti la fattispecie va rinvenuta, piuttosto, nei successivi enunciati.

7.2 Il secondo periodo, che descrive gli oneri procedurali (quantificazione del maggior ripiano e accertamento del nesso causale con l'anticipo delle attività programmate nel piano di rientro per esercizi successivi) condizionanti il beneficio, acquista concreta rilevanza nella misura in cui offre l'espressa conferma normativa che la facoltà di "*non applicare*" il maggior recupero del disavanzo è concessa ai soli enti vincolati da un piano dal contenuto dettagliato, come predicato dall'orientamento ermeneutico condiviso in questa sede anche per il periodo

antecedente all'entrata in vigore del decreto correttivo (in ogni caso, segmento temporale non rilevante ai fini dell'avviso richiesto a questa Sezione).

Sotto il profilo in esame, del resto, il decreto correttivo 7 settembre 2020 ha inteso codificare una **specifico nozione di "piano di rientro"** rilevante nei casi in cui la legge ne prevede l'adozione per il ripiano pluriennale del disavanzo di amministrazione.

Infatti, il nuovo paragrafo 9.2.25, in via generale, prescrive i contenuti obbligatori della deliberazione di approvazione, tra i quali sono espressamente previste la *"descrizione delle iniziative che si prevede di assumere per recuperare il disavanzo [...]"* e *"l'individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo"* (rispettivamente, lettere c) ed e) del primo periodo), evidenziando che *"[i]l piano di rientro che individua puntualmente i maggiori accertamenti e/o i minori impegni che si prevede di registrare a seguito dell'attuazione del piano di rientro nel corso di ciascun esercizio, consente di verificare l'importo del disavanzo ripianato annualmente e di distinguerlo dall'eventuale ulteriore disavanzo che potrebbe formarsi nel corso di ciascun esercizio"*.

Coerentemente, il successivo paragrafo 9.2.30 colloca la facoltà di non applicare l'importo corrispondente al maggior disavanzo ripianato nell'ambito dell'implementazione di un *"piano di rientro"* dai contenuti conformi alla nozione accolta ai fini in esame, come appunto ribadito nel secondo periodo del medesimo paragrafo, nella parte in cui impone di *"verificare se tale maggiore ripiano è determinato dall'anticipo delle attività previste nel piano di rientro per gli anni successivi"*.

Di conseguenza, i nuovi paragrafi 9.2.25 e seguenti dell'allegato 4/2 avvalorano, ove necessario, la conclusione secondo cui la sospensione annuale (o pluriennale, purché nei limiti del maggior ripiano accertato) dell'obbligo di iscrivere quote di disavanzo di amministrazione come prima voce della spesa non può applicarsi con riferimento al ripiano del saldo negativo da accertamento straordinario dei residui.

Per completezza, va evidenziato che l'illustrazione esplicita delle modalità concrete attraverso le quali può esercitarsi la facoltà (*"ridurre il disavanzo da ripianare negli esercizi successivi per un importo pari al maggiore ripiano"*) hanno altresì confermato la delineata opzione interpretativa, riguardante anche l'originaria previsione di legge, secondo cui il maggior ripiano può essere utilizzato per liberare spazi di spesa nei successivi esercizi.

8. L'interpretazione sistematica della normativa applicabile consente di inquadrare nel modo più appropriato i contenuti della richiesta di parere.

Infatti, il Comune di Isernia, già nel sintetizzarne l'oggetto (*"La norma in questione troverebbe applicazione anche al ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del D.Lgs. 118 del 2011?"*), sembra sollecitare l'avviso della Sezione con riferimento al testo dell'articolo 111, comma 4-bis, del D.L. 17 marzo 2020, n. 18, introdotto dalla legge di conversione. La medesima impostazione è contenuta nella parte immediatamente successiva del quesito, in cui da un lato si specifica che *"la disposizione di legge di cui si chiede l'interpretazione è l'articolo 111, co. 4-bis, inserito dalla legge di conversione n. 27, del 24 aprile 2020, all'interno del D.L. n. 18/2020 (cd. "Cura Italia")"*, dall'altro si propone la *"propria tesi interpretativa in merito all'articolo 111, co. 4-bis, [ecc.]"* ancorata anche alla sua possibile *ratio*, sebbene il principale argomento interpretativo sia poi (contraddittoriamente) tratto dai paragrafi del principio contabile applicato 4/2 al D.Lgs. 118/2011.

Ciò posto, la sollecitazione dell'esercizio del potere consultivo, come prospettata, non considera la necessità di valutare il quadro normativo complessivo, risultante da un'evoluzione che ha determinato il superamento di possibili incertezze interpretative circa le disposizioni originarie senza, nel contempo, creare una situazione di antinomia tra fonti del diritto, tenuto conto dell'assenza di incompatibilità, nonché del criterio cronologico e del principio di specialità delle disposizioni che hanno declinato il contenuto della norma del citato articolo 111, comma 4-bis, con particolare riferimento agli enti locali.

Pertanto, la formulazione letterale della richiesta di parere ne consentirebbe la definizione nei termini finora esposti.

Alla Sezione, tuttavia, appare opportuno valorizzare l'esigenza, manifestata dall'Ente in modo inequivoco, di **chiarire l'esatta portata operativa** della ricordata facoltà di beneficiare del maggiore ripiano del disavanzo di amministrazione rispetto a quello applicato in via definitiva al bilancio di previsione, riducendo il disavanzo da recuperare negli esercizi successivi. E ciò, al di là dalla compiuta ricostruzione del quadro giuridico, comunque riservata a questo giudice.

9. In particolare, il Comune ritiene che l'attuale assetto normativo autorizzi a concludere che il beneficio contabile introdotto dall'articolo 111, comma 4-bis, del D.L. n. 18/2020 come convertito *"sia applicabile anche all'ipotesi del ripiano del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui di cui all'art. 3, comma 7, del D.Lgs. 118 del 2011, che non è correlato ad un piano di rientro"*.

A sostegno di tale conclusione sono proposte due rilevanti ragioni, ancorate alla valorizzazione del contesto normativo oggetto dell'interpretazione nonché, in generale, alla *ratio* della normativa in esame.

Sul piano normativo, l'Ente locale ritiene che *"la presenza di un piano di rientro, non richiesto dall'art. 3 del D.Lgs. 118/2011, non costituisce requisito indispensabile per l'applicabilità"* del beneficio. A tal fine, sono richiamati *"i principi contabili (punti 9.2.26 - 9.2.30 dell'allegato 4/2 del D.Lgs 118/2011)"*, dai quali sarebbero ritraibili due regole:

- *"qualora il maggior recupero non sia attribuibile alla realizzazione anticipata di specifiche attività già programmate, l'ente potrà, nel solo esercizio successivo, non iscrivere a preventivo un ammontare pari, nel massimo, al minor valore tra la quota di recupero annuale che era stata inizialmente prevista dal piano di rientro per quell'esercizio ed il maggior recupero registrato in precedenza"* (sottolineato nella richiesta di parere);

- *"in presenza di distinte componenti di disavanzo, qualora l'ente non sia in grado di collegare il miglioramento del disavanzo all'attuazione dei piani di rientro in essere, il maggior recupero andrà attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione "in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso"* (sottolineato nella richiesta di parere).

10. Il Collegio non condivide la prospettazione del Comune.

Innanzitutto, all'interno del quadro normativo vigente, contenuto nel principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (4/2 al D.Lgs. n. 118/2011), i paragrafi 9.2.26-9.2.29 regolano l'evento patologico del mancato miglioramento del disavanzo di amministrazione, rispetto al disavanzo di amministrazione dell'esercizio precedente, di un importo almeno pari a quello definitivamente iscritto alla voce «Disavanzo di amministrazione» del bilancio di previsione. Viceversa, alle conseguenze dell'eventuale ripiano, nel corso di un esercizio, del disavanzo di amministrazione per un importo superiore a quello applicato al bilancio è dedicata la disciplina contenuta nel solo paragrafo 9.2.30.

Orbene, la regolamentazione della fattispecie contempla *in primis* l'ipotesi "ordinaria" - ampiamente esaminata *supra*, paragrafi 7.1-7.2 - in cui risulti accertato, sul piano causale, il collegamento con l'anticipo delle attività previste nel piano per gli anni successivi. In tali casi, l'ente è pacificamente abilitato ad avvalersi del diritto di non iscrivere la quota di disavanzo prevista per gli esercizi successivi.

Può tuttavia accadere che il maggior ripiano, sebbene accertato in concreto, **non sia causalmente riferibile all'anticipazione delle previste attività**, pur nell'ambito di un percorso di risanamento attuato tramite *"piani di rientro"* riconducibili alla nozione giuscontabile accolta dalle disposizioni commentate.

Il caso è disciplinato dal terzo periodo del paragrafo 9.2.30, che completa lo statuto regolamentare dettato per le fattispecie di recupero in misura superiore all'obiettivo, prescrivendo

quanto segue: “[n]el caso in cui non sia possibile riferirlo ai piani di rientro, il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso, nei limiti delle quote previste nell’esercizio successivo e seguenti e restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto”.

Sotto il profilo in esame, sebbene i precedenti periodi del paragrafo siano testualmente riferiti all’evoluzione dei piani di rientro, il tenore letterale della riportata disposizione di chiusura (“frase complessa” di formulazione non particolarmente perspicua) consente di riferirla altresì, estensivamente, al caso in cui il **disavanzo di amministrazione sia integrato anche (o soltanto) dalla componente derivante dal riaccertamento straordinario** dei residui, attesa la sua evidente valenza sistematica.

In sintesi, nei casi in cui **non ricorrano i presupposti per l’applicazione della facoltà**, dovuti al mancato accertamento della speciale condizione codificata dalla normativa (cioè, che il maggiore ripiano sia dovuto all’anticipo delle attività previste per gli anni successivi nel “piano di rientro” declinato secondo la nozione rilevante ai fini in esame) ovvero addirittura all’assenza, a monte, di un “piano di rientro”, alla fattispecie non può che applicarsi l’ordinario trattamento giuscontabile costantemente ricordato dalla giurisprudenza della Corte dei conti, ossia l’obbligo di *confermare*, per i successivi esercizi, le quote di recupero originariamente previste.

Infatti, nonostante l’eventuale maggior recupero annuale, l’ente interessato espone comunque un disavanzo residuo, ancorché inferiore rispetto agli obiettivi (salvo, ovviamente, il caso in cui il maggior ripiano ne abbia determinato l’azzeramento). In altri termini, perdura l’esigenza di concludere il percorso di riequilibrio tra risorse disponibili e il loro impiego, che sarà soddisfatta solo in esito al completo riassorbimento dello squilibrio.

In tale prospettiva, il percorso virtuoso di un ente in grado di conseguire maggiori recuperi annuali non potrà che tradursi nella **conclusione anticipata del piano di risanamento**, ossia nel più rapido ripristino degli equilibri, restando fermo – si ripete – fino a quel momento l’obbligo di “applicare le quote di disavanzo” (*id est*, iscrivere le quote di disavanzo di amministrazione come prima voce della spesa nei bilanci di previsione).

Orbene, il terzo periodo del paragrafo 9.2.30 si limita a declinare l’obbligo di applicare le ricordate regole ordinarie **quando non risulti possibile collegare il maggior recupero del disavanzo all’attuazione anticipata di piani di rientro**.

In particolare, il contenuto dispositivo della previsione è riconducibile alle analitiche conclusioni che seguono.

10.1 In primo luogo, è definito il presupposto, individuato nel “*caso in cui non sia possibile riferirlo [id est, il maggior recupero] ai piani di rientro*” in attuazione dei primi due periodi del paragrafo in esame.

Sul piano testuale, è innanzitutto regolata la specifica fattispecie in cui presso l’ente interessato siano **in corso di attuazione uno o una pluralità di piani di rientro** (con correlata possibilità formale di identificare una pluralità di componenti dell’unico, complessivo disavanzo di amministrazione), cui il maggior ripiano non sia pertanto causalmente riferibile nei termini ampiamente chiariti in precedenza.

Pertanto, la formulazione letterale consente un’interpretazione estensiva, onde riferire il successivo precetto anche al caso in cui il disavanzo derivi (in tutto o in parte) dalle operazioni di **riaccertamento straordinario dei residui** ex articolo 3, comma 7, del D.Lgs. n. 118/2011: infatti, le regole che governano il programma di recupero di tale disavanzo non consentono, in radice, la riferibilità del maggior ripiano a “*piani di rientro*” intesi secondo una rigorosa nozione giuridicamente scontabile.

Ovviamente, sul piano ermeneutico le conclusioni non muterebbero ove non si ritenesse di accedere alla proposta interpretazione estensiva, posto che, non potendo il disavanzo da riaccertamento straordinario in alcun caso consentire di esercitare la facoltà disciplinata nei primi due periodi del paragrafo 9.2.30, troverebbe comunque ragionevole, ancorché implicita, applicazione la regola di imputazione ancorata all’anzianità di formazione del disavanzo illustrata nel successivo par. 10.2.

10.2 Ove ricorra l’indicato presupposto dell’impossibilità di collegare il miglioramento del disavanzo all’attuazione di piani di rientro in essere, il principio contabile applicato enuncia la seguente regola: “*il maggiore ripiano del disavanzo è attribuito alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso*”.

È in tal modo espressa una tradizionale regola di imputazione degli effetti favorevoli degli atti o fatti giuridici, finalizzata alla liberazione dal peso del vincolo più risalente nel tempo (nel diritto delle obbligazioni allo stesso criterio, tra gli altri, è ispirata la regola suppletiva di imputazione dei pagamenti enunciata nell’articolo 1193, comma 2, del codice civile).

Si tratta del medesimo criterio contestualmente introdotto, per il caso opposto in cui l’ente non abbia ridotto il proprio disavanzo dell’importo cui era tenuto, dal decreto correttivo del 2020 nei paragrafi 9.2.26-9.2.27 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria e nel nuovo esempio n. 13.

Sotto questo profilo, e ispirandosi ai contenuti della seconda tabella riportata nel medesimo esempio, può prospettarsi la seguente fattispecie:

VERIFICA RIPIANO DELLE COMPONENTI DEL DISAVANZO AL 31/12/2022	Disavanzo di amministrazione al 31/12/2021 (a)	Disavanzo di amministrazione iscritto in spesa nell'esercizio 2022 (b)	Disavanzo di amministrazione obiettivo al 31/12/2022 (c)	Disavanzo di amministrazione al 31/12/2022 (d)	Maggior disavanzo ripianato nel corso dell'esercizio 2022 (e)=(c)-(d)
Disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui	4400	200	4200	4000	200
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2019, da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera xxx	200	100	100	0,00	100
Disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2021, da ripianare con piano di rientro di cui alla delibera yy	600	200	400	400	-
TOTALE	5.200	500	4700	4400	300

In osservanza del paragrafo 9.2.30, terzo periodo, se l'ente non è in grado di collegare il maggior ripiano del disavanzo di 300 all'attuazione dei piani di rientro in essere, tale importo è attribuito in ordine di anzianità di formazione dello stesso: al disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui (per 200) e a quello dalla gestione al 31 dicembre 2019 (per 100).

Soprattutto, occorre sottolineare che la norma, nel delineare **un'imputazione figurativa** ai valori delle *future quote annuali di ripiano* delle componenti del disavanzo (individuate secondo il criterio della più risalente formazione), intende meramente prospettare criteri di riferibilità del maggior recupero a tali componenti, **non prevedendo alcuna facoltà di esimersi dall'obbligo di continuare a iscrivere le quote nei successivi bilanci di previsione**, con le conseguenze che saranno evidenziate.

10.3 Sempre ai sensi del terzo periodo del paragrafo in esame, il descritto criterio di imputazione opera "nei limiti delle quote previste nell'esercizio successivo e seguenti": il collegamento figurativo alle singole componenti del disavanzo deve essere, quindi, contenuto entro il valore delle rispettive quote annuali di ripiano.

In sostanza, l'imputazione del maggior recupero ai distinti programmi di ripiano del disavanzo deve, innanzitutto, riferirsi alle quote previste per l'esercizio successivo, muovendo dalla quota riferita al programma più risalente. Nell'esempio illustrato dalla precedente tabella, il maggior ripiano di 300 non potrà, quindi, interamente imputarsi alla componente derivante dal riaccertamento straordinario, dovendo contenersi nel limite della quota annuale di 200; per la restante parte (di 100) sarà dunque riferito - tenuto conto dell'anzianità - al piano

di rientro del disavanzo 2019, potendo essere interamente compreso nel limite della relativa quota, pari anch'essa a 100 (si noti che, nell'esempio, si assisterà alla conclusione anticipata di quest'ultimo piano, per l'intervenuto azzeramento della relativa componente di disavanzo). Ovviamente, nell'ipotesi in cui il maggior ripiano risultasse di entità superiore all'intero valore delle quote di recupero previste per il successivo esercizio, la regola tornerebbe rilevante per l'imputazione della differenza ai singoli programmi di recupero.

10.4 Infine, a testuale conferma che il criterio di attribuzione del maggior ripiano del disavanzo non implica alcuna deroga all'obbligo di continuare a iscrivere le quote nei successivi bilanci di previsione, è disposto che *"restano ferme le modalità di ripiano previste nei piani di rientro, che termineranno prima del previsto"*.

Per questa parte, la disposizione provvede a esplicitare la conseguenza sistematica già, peraltro, ritraibile allorché debba escludersi, per carenza dei presupposti, la facoltà di sospendere l'iscrizione della quota di disavanzo, con contestuale aumento degli spazi di spesa.

Infatti, come osservato, in tali casi le modalità di ripiano restano quelle programmate nei *"piani di rientro"* nonché - può aggiungersi - nel piano di recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario, dovendo in tal senso estendersi l'interpretazione di disposizioni testualmente riferibili, anche per questa parte finale, ai soli casi di disavanzo assoggettato a uno o più *"piani di rientro"* secondo la nozione prospettata ai fini in esame.

Ovviamente, la circostanza che l'ente debba continuare a iscrivere le quote di disavanzo non comporterà (come accade nei casi di sospensione) la conferma della durata dei piani cui va imputato - secondo il criterio analizzato - il maggior ripiano, bensì la loro **conclusione anticipata**, dovuta all'azzeramento della rispettiva componente di disavanzo.

11. Per completezza, non può condividersi il rilievo del Comune di Isernia secondo cui l'interpretazione accolta *"determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento nel ripianamento del disavanzo di amministrazione, a seconda della [relativa] tipologia"*, tenuto conto che la quota annuale di recupero del disavanzo da riaccertamento straordinario è assicurata *"genericamente con una contrazione della spesa corrente o con l'accertamento di maggiori entrate, e tale misura ha un'efficacia certamente maggiore rispetto al vincolo di specifiche voci di spesa o di entrata"*.

Infatti, come ampiamente chiarito, la regola sistematica applicabile in caso di emersione dei disavanzi implica l'obbligo di procedere al loro progressivo, costante ripiano, per quote annuali e secondo la specifica disciplina riguardante le singole componenti, allo scopo di ripristinare tempestivamente l'equilibrio di bilancio, la cui tutela è assicurata da una disciplina rigorosa direttamente presidiata dai principi costituzionali.

Al riguardo va ricordato che la Corte costituzionale ha da tempo formulato “ chiari ammonimenti circa l'impraticabilità di soluzioni che trasformino il rientro dal deficit e dal debito in una deroga permanente e progressiva al principio dell'equilibrio del bilancio: «[f]erma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative [...] le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016)» (sentenza n. 6 del 2017).

La tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo, attraverso uno stillicidio normativo di rinvii, finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il **principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale**” (Corte costituzionale, sentenza 14 febbraio 2019, n. 18).

Rispetto a tale quadro ordinamentale, la facoltà di soprassedere nel completamento del ripristino degli equilibri concesso dal comma 4-bis dell'articolo 111 del D.L. 18/2020 come convertito, nonché nel paragrafo 9.2.30 del principio applicato 4/2 al D.Lgs. 118/2011, non può che configurarsi come eccezionale e rigidamente ancorato all'accertato collegamento del maggior recupero con l'attuazione anticipata delle misure programmate in esercizi successivi dai piani di rientro. Del resto, la deroga resta circoscritta a fattispecie in cui l'effetto, in termini di più rapido risanamento, è simmetricamente legato all'anticipo delle misure previste ed è legalmente assistito da una previsione di stabilità connessa ai contenuti di un piano non modificato nei contenuti né nella sua complessiva durata.

P.Q.M.

nelle considerazioni che precedono è espresso il parere della Sezione sulla richiesta presentata dal Sindaco del Comune di Isernia.

SI DISPONE

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura del responsabile della Segreteria Istituzionale del Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deciso nella Camera di consiglio del 19 settembre 2022.

L'estensore
(Domenico Cerqua)

Il Presidente
(Lucilla Valente)

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 21 OTTOBRE 2022

Il Funzionario preposto
(Silvia Storto)