



REPUBBLICA ITALIANA

Corte dei conti

Sezione di controllo per la Regione siciliana

Nella camera di consiglio del 8 novembre 2022, composta dai seguenti magistrati:

Anna Luisa CARRA	Presidente
Adriana LA PORTA	Consigliere
Antonio TEA	Referendario – relatore
Giuseppe VELLA	Referendario
Emanuele MIO	Referendario

VISTO il T.U. delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R.D. n. 1214 del 12 luglio 1934, e successive modificazioni e integrazioni;

VISTO l'art. 23 del R.D. Lgs. 15 maggio 1946, n.455 (Approvazione dello Statuto della Regione siciliana);

VISTO il D. Lgs. 6 maggio 1948, n. 655 (Istituzione di Sezioni della Corte dei conti Regione siciliana);

VISTA la L. 14 gennaio 1994, n. 20, (Disposizioni in materia di controllo e giurisdizione della Corte dei conti);

VISTO il D. Lgs. 18 giugno 1999, n. 200, (Norme di attuazione dello Statuto speciale della Regione siciliana, recante integrazioni e modifiche al D. Lgs. n. 655 del 1948);

VISTA la Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al Titolo V della Parte II della Costituzione);

VISTO l'art. 7, comma 8, della Legge 5 giugno 2003, n. 131 (Disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n.3);

VISTA la deliberazione n. 32/2013/SS.RR./PAR, in data 30 settembre 2013 delle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede consultiva;

VISTA la deliberazione n. 354/2013/PAR, in data 14 novembre 2013, della Sezione di controllo per la Regione siciliana;

VISTA la richiesta di parere del Comune di Agrigento acquisita in ingresso con prot. Cdc n. 7161 del 30 settembre 2022;

VISTO il decreto presidenziale n. 102/2022 di nomina del relatore, referendario Antonio Tea;

VISTA l'ordinanza presidenziale n. 103/2022 con la quale la Sezione è stata convocata per l'odierna Camera di consiglio;

UDITO il magistrato relatore, referendario Antonio Tea;

ha emesso la seguente

DELIBERAZIONE

Con la nota menzionata in epigrafe, il Comune di Agrigento, dopo aver illustrato, attraverso un'ampia e articolata premessa, le modalità con cui ha inteso dare attuazione alla disciplina dettata dall'art. 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 e, successivamente, dall'art. 52 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 7, in tema di ricostituzione del fondo anticipazione di liquidità e di ripiano del conseguente eventuale maggiore disavanzo al 31 dicembre 2019, e prospettato alcune possibili alternative di calcolo per l'esatta determinazione del peggioramento del disavanzo dovuto a tale operazione contabile, ha posto alla Sezione i seguenti quesiti:

1. <<Si chiede [...] il parere di codesta Onorevole Corte dei Conti riguardo la possibilità di considerare quale importo corrispondente al maggiore disavanzo al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, derivante dal riappostamento delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, e successive modifiche ed integrazioni, il peggioramento del disavanzo di amministrazione 2019 rispetto all'anno 2018 al lordo delle quote di recupero nell'anno 2019 del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui e del disavanzo digestione di annualità precedente>>;

2. <<Se si ritiene possibile, in presenza di maggiore disavanzo derivante da una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato (anno 2019) nel corso dell'anno (2022), non procedere all'applicazione del suddetto disavanzo al bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione qualora il disavanzo medesimo risultasse ripianato con l'approvazione del rendiconto dell'anno immediatamente precedente (2021) rispetto a quello in corso di gestione (2022)>>.

In via preliminare, è necessario verificare la sussistenza delle condizioni soggettive ed oggettive di ammissibilità della prefata richiesta, secondo i noti e consolidati criteri enucleati dalla giurisprudenza contabile.

Per quanto concerne l'aspetto soggettivo, la Sezione delle Autonomie, con la deliberazione n. 11/SEZAUT/2020/QMIG, ha chiarito che lo scrutinio rimesso alla Sezione regionale destinataria dell'istanza deve permettere di riscontrare sia l'appartenenza dell'ente istante al novero degli enti tassativamente elencati dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003 (c.d. legittimazione soggettiva "esterna"), sia la sussistenza del potere di rappresentanza in capo al soggetto che agisce in nome e per conto dell'ente nella richiesta di parere (c.d. legittimazione soggettiva "interna").

Nel caso in rassegna, l'istanza appare rispettare i richiamati presupposti, dal momento che proviene da un Comune della Regione siciliana ed è debitamente sottoscritto dal Sindaco (legale rappresentante dell'ente ai sensi dell'art. 50, comma 2, del d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267).

Per quanto riguarda il secondo criterio, di ordine oggettivo, premesso che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, è necessario che la questione posta:

a) rientri nel concetto di contabilità pubblica, come progressivamente delineato e precisato, in chiave nomofilattica, sia dalla Sezione delle Autonomie (con deliberazione n. 5/AUT/2006 e, più di recente, con deliberazione n. 17/SEZAUT/2020/QMIG) che dalle Sezioni riunite della Corte dei conti (cfr. delibera n. 54/CONTR/2010);

b) non interferisca con altre funzioni intestate alla stessa Corte dei conti, ad altri organi giurisdizionali o a soggetti pubblici investiti dalla legge di funzioni di controllo o consulenza in determinate materie (Cfr. Sez. Riunite per la Reg. sic., par. n. 6/2011, Sezione delle Autonomie, deliberazioni n. 3/SEZAUT/2014/QMIG e n. 24/SEZAUT/2019/QMIG);

c) sia formulata in termini sufficientemente generali e astratti, in linea con le coordinate esegetiche di cui alla citata delibera 17/SEZAUT/2020/QMIG, secondo la quale <<L'esigenza che i quesiti siano formulati in termini generali e astratti non implica [...] un'insostenibile interpretazione in astratto, che prescinda del tutto dalla considerazione dei fatti gestionali ai quali applicare le norme coinvolte dalla richiesta stessa e che quindi spezzi il necessario circolo interpretativo tra le esigenze del caso e quelle del diritto [...]. Più semplicemente, il fatto,

alla cui regolazione è destinata la norma da interpretare, non sarà un fatto storico concreto, come avviene nelle controversie da risolvere in sede giurisdizionale, ma la sua concettualizzazione ipotetica, restando in tal modo assicurata l'esclusione di un coinvolgimento della Sezione regionale in specifiche problematiche gestionali o addirittura strumentali>>.

Alla luce degli esposti parametri, il Collegio ritiene che il primo dei due quesiti sopra riportati non sia ammissibile, sotto il profilo oggettivo, per un duplice ordine di ragioni.

In primo luogo, esso, dopo aver esposto due differenti procedimenti di calcolo del maggior disavanzo al 31 dicembre 2019 derivante dal riappostamento delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità, sulla base dei puntuali dati di bilancio del Comune, chiede alla Corte di esprimersi sulla possibilità di considerare, tra i due importi, quello *<<al lordo delle quote di recupero nell'anno 2019 del disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui e del disavanzo digestione di annualità precedente>>.*

La richiesta così formulata, evidentemente, non riguarda l'interpretazione di norme e principi su un piano generale e astratto, ma si appunta, sollecitandone la valutazione, su uno specifico e concreto atto amministrativo di quantificazione di una determinata posta contabile, palesando, pertanto, il difetto di quel grado minimo di generalità e astrattezza che rende possibile l'esercizio della funzione consultiva.

Inoltre, si rileva che un eventuale pronunciamento nel merito su tale questione andrebbe inevitabilmente a sovrapporsi e interferire con l'espletamento della funzione istituzionale di controllo di regolarità contabile e finanziaria sui bilanci preventivi e sui rendiconti di gestione degli enti locali assegnata a questa stessa Sezione, contravvenendo così all'altro requisito di natura oggettiva, sopra indicato *sub b)*, che deve sussistere ai fini del positivo vaglio di ammissibilità delle richieste ricevute.

Fermi restando i dedotti profili di inammissibilità, il Collegio reputa comunque utile osservare, su un piano generale, come, ai fini dell'individuazione del peggioramento del disavanzo in conseguenza della ricostituzione del fondo anticipazione di liquidità, debba farsi riferimento unicamente alla movimentazione subita dalla voce relativa al saldo disponibile del risultato di amministrazione (sotto forma di emersione di disavanzo o di peggioramento del disavanzo già sussistente) nel limite dell'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019 (cfr., Sez. Contr. Molise, deliberazione n. 44/2020/PAR, in particolare par. 4).

Il secondo quesito, invece, ad avviso del Collegio, può reputarsi ammissibile anche dal punto di vista oggettivo, essendo non solo pacificamente attinente alla materia della contabilità pubblica, ma anche impostato in termini sufficientemente generali e astratti, tali da non implicare il rischio di indebite ingerenze nell'attività amministrativa di esclusiva competenza dell'ente né sovrapposizioni o interferenze con altre autorità di controllo ovvero rispetto ad altre funzioni intestate alla stessa Corte dei conti.

Ciò posto, nel merito si osserva quanto segue.

In linea generale, il disavanzo di un determinato esercizio deve essere coperto immediatamente, nell'esercizio in corso di gestione (contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto) e comunque non oltre il termine della consiliatura (ai sensi dell'art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118 del 2011, del paragrafo 9.2.21 dell'Allegato 4/2 al medesimo decreto legislativo nonché dell'art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000).

Come ribadito, infatti, anche di recente, dalla Corte costituzionale <<la regola fisiologica del rientro dal disavanzo è quella del rientro annuale, al massimo triennale e comunque non superiore allo scadere del mandato elettorale (art. 42, comma 12, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42», e art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000)>> (cfr., Corte cost., sentenza n. 115 del 2020) e, dunque, <<[I] disavanzi emergenti dai rendiconti dei singoli esercizi devono essere ripianati ai sensi dell'art. 42, comma 12, del D.Lgs. n. 118 del 2011 il quale prescrive che "l'eventuale disavanzo di amministrazione accertato ai sensi del comma 1 a seguito dell'approvazione del rendiconto ... è applicato al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione. La mancata variazione di bilancio che, in corso di gestione, applica il disavanzo al bilancio è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della legislatura regionale, 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">> (cfr., Corte cost., sentenza n. 235 del 2021).

Si tratta di disposizioni <<espressive dei canoni costituzionali afferenti alla sana gestione finanziaria, alla responsabilità di mandato e all'equità intergenerazionale>> mentre <<[L]e deroghe temporali per il risanamento introdotte in passato sono connesse a situazioni di particolari

difficoltà finanziario-contabili cui il legislatore statale ha cercato, di volta in volta, di porre rimedio>> (così, sempre Corte cost., sentenza n. 235 del 2021).

Può accadere, tuttavia, che la dinamica ordinaria di emersione e recupero del disavanzo (che presuppone il rispetto dei termini previsti dall'ordinamento per l'approvazione dei documenti contabili in cui si articola il ciclo del bilancio) subisca alterazioni a causa di tardività o rideterminazioni postume.

A tal riguardo, la particolare fattispecie del recupero disavanzo non applicato e non recuperato nell'esercizio immediatamente successivo a quello in cui lo stesso si è formato è prevista e regolamentata, in modo specifico, dal paragrafo 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, il quale dispone che *<<Il disavanzo di amministrazione di un esercizio non applicato al bilancio e non ripianato a causa della tardiva approvazione del rendiconto o di una successiva rideterminazione del disavanzo già approvato, ad esempio a seguito di sentenza, è assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione. Sono escluse dall'applicazione del principio le sentenze che comportano la formazione di nuove obbligazioni giuridiche per le quali non era possibile effettuare accantonamenti. È tardiva l'approvazione del rendiconto che non consente l'applicazione del disavanzo al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui il disavanzo si è formato>>.*

In questi casi, il disavanzo *<<è ritenuto «assimilabile al disavanzo non ripianato di cui alla lettera b) del paragrafo 9.2.26, ed è ripianato applicandolo per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione» [...] rimanendo preclusa la possibilità di considerarlo un “nuovo” disavanzo, cui applicare il ripiano triennale>> (cfr., Corte cost., sentenza n. 246 del 2021).*

A fronte di tale disciplina, il Comune istante chiede se si debba procedere all'applicazione dell'intero disavanzo (tardivamente emerso) all'esercizio in corso di gestione anche nell'eventualità in cui risulti che il medesimo sia stato *medio tempore* riassorbito.

In particolare, il richiedente formula l'ipotesi di un disavanzo relativo al 2019, emerso a seguito di una rideterminazione del risultato di amministrazione di detto esercizio effettuata nel 2022, e già interamente recuperato nell'esercizio 2021, sulla base delle risultanze del rendiconto relativo a quest'ultima annualità.

Il caso teorizzato, peraltro, non fa alcun cenno a eventuali piani di rientro dettagliati che, ai sensi del paragrafo 9.2.25 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, individuino

<<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>>, il che consente di prescindere, nell'ambito della disamina, dalle peculiarità che tale circostanza comporterebbe (sulle quali si veda l'analitica ricostruzione effettuata dalla Sez. Contr. Molise con la deliberazione n. 170/2022/PAR).

Un primo argomento utile alla risoluzione della questione si rinviene nel dato letterale del sopra riportato disposto normativo del paragrafo 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, che precisa come il disavanzo da applicare nell'esercizio in corso di gestione debba essere, al medesimo tempo, *<<non applicato al bilancio e non ripianato>>*, con ciò evidenziando la necessità di procedere al suo stanziamento in bilancio nella misura in cui, oltre alla sua mancata applicazione, non se ne sia registrato un recupero, totale o parziale, nella fase intermedia.

Siffatta impostazione appare coerente sia con la natura unitaria e ciclica del bilancio *<<che si articola nella continuità delle scritture, dei rendiconti e dei loro effetti sulla programmazione>>* (cfr., SS.RR. in speciale composizione, sentenza n. 23/2019/EL), sia con il correlato continuo fluire della gestione finanziaria, dalla quale ben possono scaturire miglioramenti superiori a quelli programmati (e quindi idonei a coprire anche disavanzi o quote di disavanzo ulteriori rispetto a quelli effettivamente applicati).

Del resto, se è vero che il disavanzo stanziato rappresenta, a livello programmatico, la misura del miglioramento della parte disponibile del risultato di amministrazione che l'ente si prefigge di conseguire, è altrettanto vero che nulla impedisce che l'obiettivo in parola venga, al termine dell'esercizio, non solo raggiunto, ma anche superato (cfr. SS.RR. in speciale composizione, sentenza n. 1/2019/EL: *<<applicazione del disavanzo al bilancio di previsione costituisce la necessaria attività di compressione della spesa, preparatoria al ripiano, che può dirsi avvenuto soltanto quando nel rendiconto si accerta un risultato di amministrazione migliore di quello del precedente esercizio, in seguito all'effettiva riduzione della spesa sostenuta rispetto alle risorse disponibili. In altre parole, il disavanzo si ripiana (o si riduce nei casi previsti di ripiano pluriennale), se nel consuntivo relativo all'esercizio al quale è stato applicato come prima voce della spesa, si accerta un miglioramento del risultato d'amministrazione>>*).

Proprio in rapporto a questa situazione, il paragrafo 9.2.30 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 prende espressamente in esame il *<<disavanzo di amministrazione ripianato nel corso di un esercizio per un importo superiore a quello applicato al bilancio>>* e

stabilisce, in coerenza con il precedente paragrafo 9.2.26, che <<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>>.

Il paragrafo 9.2.26 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011, prevede, a sua volta, che (indipendentemente dagli importi stanziati in bilancio) <<il disavanzo ripianato è pari alla riduzione del disavanzo rappresentato dalla lettera E dell'allegato al rendiconto concernente il risultato di amministrazione rispetto a quello della lettera E del rendiconto dell'esercizio precedente. Ai fini della compilazione delle tabelle di cui al paragrafo 13.10.3 del principio applicato della programmazione (allegato 4/1), le quote del disavanzo ripianato sono attribuite alle componenti del disavanzo di amministrazione in ordine di anzianità di formazione del disavanzo stesso>>.

Come sottolineato da altre Sezioni regionali della Corte dei conti <<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>> (Sez. Contr. Molise, deliberazione n. 170/2022/PAR).

Astrattamente, risulta quindi possibile, applicando l'esposta regola di imputazione del maggior recupero alle componenti in ordine cronologico di formazione, che il disavanzo, quand'anche non immediatamente applicato nell'esercizio successivo a quello in cui si è formato, venga comunque ad essere, per effetto della positiva evoluzione della gestione, parzialmente o totalmente ripianato negli esercizi successivi a quello di formazione.

Di ciò, naturalmente, deve sussistere dimostrazione nei rispettivi rendiconti, attraverso l'esatta compilazione dei prospetti di cui al paragrafo 13.10.3 dell'Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011, nel rispetto dei citati paragrafi 9.2.26 e 9.2.30 dell'Allegato 4/2 al medesimo decreto legislativo, e l'inserimento di una adeguata informativa all'interno della relazione sulla gestione.

Con riferimento al caso ipotizzato, si tratterebbe, pertanto, di appurare se negli esercizi intermedi (2020 e 2021) sia stato realizzato un margine positivo (lett. E del risultato di amministrazione) di entità tale da coprire, oltre alle componenti negative di origine più risalente (ad esempio, quote del disavanzo da riaccertamento straordinario), anche quella formatasi nell'esercizio 2019 e accertata, solo tardivamente, a seguito della rideterminazione del risultato di amministrazione avvenuta nell'anno 2022.

Allorquando si verifichi la suddetta virtuosa dinamica finanziaria (e il disavanzo risulti, quindi, *medio tempore*, recuperato) diviene oggettivamente ultronea l'applicazione della medesima componente negativa all'esercizio in corso di gestione, sia perché, come visto, il richiamato paragrafo 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 richiede che si tratti di disavanzo non soltanto <<*non applicato al bilancio*>>, ma anche <<*non ripianato*>>, sia perché il rinnovato stanziamento di quanto già recuperato costituirebbe, a tutti gli effetti, una duplicazione.

Si intende che, diversamente, laddove il recupero del disavanzo fosse solo parziale, per la parte non ripianata non potrebbe che valere la regola della applicazione immediata all'esercizio in corso di gestione.

P.Q.M.

la Sezione di controllo per la Regione siciliana esprime parere nei termini di cui in motivazione.

Copia della presente deliberazione sarà inviata, a cura della Segreteria, al Comune di Agrigento nonché all'Assessorato regionale delle Autonomie Locali e della Funzione pubblica – Dipartimento delle Autonomie locali.

Così deliberato in Palermo, nella camera di consiglio del 8 novembre 2022.

IL RELATORE
(Antonio Tea)

IL PRESIDENTE
(Anna Luisa Carra)

Depositato in Segreteria in data 9 novembre 2022

IL FUNZIONARIO RESPONSABILE
Boris Rasura