

Avanzi di amministrazione e regola del pareggio. La sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2017

1. Introduzione e sintesi

La Corte costituzionale si è recentemente pronunciata¹ in merito ad alcune questioni proposte da diverse Amministrazioni regionali e provinciali (in particolare le Regioni Friuli – Venezia Giulia, Trentino-Alto Adige e Veneto e le Province autonome di Trento e Bolzano) con riferimento alla legittimità costituzionale dell’attuale formulazione della regola del pareggio prevista dalla L. 243/2012 (attuazione del principio dell’equilibrio di bilancio in Costituzione) con particolare riferimento alle disposizioni che prevedono la mancata inclusione nel saldo da mantenere in equilibrio dell’avanzo di amministrazione conseguito negli esercizi pregressi.

La Corte, nel rigettare la questione di legittimità, ha comunque fornito una interpretazione costituzionalmente orientata della regola del pareggio, affermando il principio secondo cui “il risultato di amministrazione è parte

integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio di bilancio”. Sebbene il punto di vista della Corte si articoli in diversi pronunciamenti dei quali è necessaria una lettura sistematica non sempre agevole², l’indirizzo interpretativo offerto dalla sentenza in esame sottolinea l’esigenza di assicurare la piena disponibilità dell’avanzo di amministrazione da parte degli enti che lo realizzano, una volta che tale avanzo sia definitivamente accertato in sede di rendiconto. Secondo la Corte, limitazioni a tale disponibilità sarebbero pertanto ammissibili solo su base transitoria,

¹ Sentenza n. 247/2017, depositata il 29/11/2017.

² Tra le varie sentenze della Corte costituzionale in materia di pareggio di bilancio, si richiama in particolare la sentenza n. 252/2017 che ha rigettato l’eccezione di incostituzionalità della disposizione (articolo 10, comma 3 della L. 243/2012) che subordina al raggiungimento di intese regionali o patti di solidarietà nazionali la possibilità di utilizzare gli avanzi di amministrazione a copertura di spese di investimento. Pertanto, mentre la sentenza n. 247/2017, oggetto del presente *Flash*, sottolinea il principio della piena disponibilità dell’avanzo di amministrazione accertato (si veda oltre), tale principio sembra trovare una limitazione nella possibilità di condizionarne l’utilizzo sulla base delle intese regionali, affermata dalla sentenza 252/2017.

ad esempio con riferimento al bilancio di previsione che viene redatto anticipatamente rispetto al rendiconto riferito all'anno precedente.

La Ragioneria generale dello Stato (RGS), nella recente circolare n. 5 del 20 febbraio 2018, pur richiamando la sentenza in esame, ha confermato che le possibilità di utilizzo degli avanzi di amministrazione restano circoscritte nell'ambito del rispetto del saldo nonché degli spazi consentiti dai vigenti strumenti di flessibilità previsti dal legislatore (intese regionali e patti di solidarietà nazionale e deroghe alla regola del pareggio). Tali modalità di utilizzo degli avanzi sono infatti ritenute in linea con gli indirizzi interpretativi della Corte e comunque idonee al progressivo smaltimento degli avanzi stessi. Apparentemente quindi la sentenza in esame non avrebbe conseguenze operative in merito alle modalità con cui gli enti possono utilizzare l'avanzo di amministrazione disponibile ai fini del rispetto della regola del pareggio.

Questo Focus richiama, in primo luogo, l'evoluzione delle regole di bilancio per gli enti territoriali, che, dal patto di stabilità interno al pareggio, hanno ricercato – ai fini del controllo della finanza pubblica – un difficile coordinamento tra norme contabili degli enti e criteri sottostanti ai vincoli europei. In particolare viene richiamato come i criteri europei del SEC2010, ai fini della identificazione del saldo delle Amministrazioni pubbliche, trattano nello stesso modo l'utilizzo degli avanzi di amministrazione e l'accensione di debito. Questa assimilazione ha suggerito di regolare similmente i due casi, prevedendone l'utilizzo nell'ambito delle

medesime procedure di intesa su base territoriale.

Viene poi operata un'analisi quantitativa degli avanzi di amministrazione al fine di evidenziare quale sia l'ammontare delle somme che risulterebbero potenzialmente spendibili ove queste ultime venissero incluse nel saldo da mantenere in pareggio.

I dati, forniti dalla RGS con riferimento al 2016, sono parziali (limitati a 14 Regioni, 81 Province, 11 Città metropolitane e 6.559 Comuni), ma evidenziano un ammontare degli avanzi disponibili, quelli direttamente interessati dalla sentenza, di oltre 5,3 miliardi. Essi risultano principalmente allocati nei bilanci degli enti locali, mentre risultano meno rilevanti per le Regioni, con una distribuzione decrescente lungo la direzione dal Nord al Sud del Paese. Tuttavia, l'avanzo di amministrazione degli enti territoriali comprende anche altre voci, che, sebbene non oggetto del pronunciamento della Corte, può essere utile richiamare. Si tratta in particolare degli avanzi derivanti da trasferimenti a destinazione vincolata e di quelli già destinati a investimenti ma non impegnati, pari rispettivamente a 7,4 miliardi e 3,5 miliardi. Esse risultano allocate principalmente nei bilanci delle Regioni, delle Province e delle Città metropolitane, mentre incidono in misura minore sui bilanci dei Comuni.

Alla luce dell'entità delle somme potenzialmente interessate e del conseguente rischio per la finanza pubblica, il Focus sottolinea l'utilità che, per il futuro, siano prima di tutto individuate e rimosse le cause che determinano il fenomeno del progressivo accumulo di risorse non spese e la

conseguente necessità di gestire il loro smaltimento.

In particolare, si sottolinea come, in passato e fino agli anni più recenti, vi siano stati comportamenti che hanno facilitato l'accumulo di posizioni di avanzo. In tal senso, ad esempio, la prassi legislativa che – ai fini della definizione del contributo alla manovra – ha concordato con le Regioni l'esposizione di un saldo positivo. Come anche la prassi amministrativa dell'erogazione nella parte finale dell'anno dei trasferimenti, ritardo che non agevola la corretta quantificazione delle risorse disponibili, la relativa programmazione e il loro pieno utilizzo.

Il superamento di tali prassi consentirebbe di rimuovere parzialmente, come sollecitato dalla medesima sentenza, gli elementi di opacità e gli eccessi di tecnicismo contabile che compromettono la comprensibilità del bilancio degli enti territoriali e offuscano la leggibilità delle manovre di finanza pubblica riguardanti le Amministrazioni territoriali.

La sentenza della Corte apre infine alla necessità di una riflessione sul mantenimento del cosiddetto doppio binario di regole per le Amministrazioni territoriali, quello proveniente dal pareggio di bilancio e quello derivante dalla normativa contabile.

Il superamento dell'attuale assetto avrebbe implicazioni rilevanti sui principi di coordinamento della finanza pubblica. Esso implicherebbe infatti una modifica dell'indirizzo fino ad oggi seguito che vede nello Stato il soggetto con il potere di coordinamento esercitato anche attraverso la regolazione dell'utilizzazione

di spazi di bilancio degli altri soggetti. La piena disponibilità degli avanzi (una volta accertati) da parte degli enti territoriali implicherebbe – per il rispetto dei saldi delle Amministrazioni pubbliche – che lo Stato compensi (e sia in condizione di farlo) gli eventuali disallineamenti di competenza economica tra entrate e spese che il libero utilizzo degli avanzi da parte delle Amministrazioni territoriali potrebbe comportare.

La transizione sembrerebbe richiedere inoltre alcune condizioni dirette a garantire che gli avanzi non risultino di natura meramente contabile: a) il completamento della applicazione del sistema contabile disegnato dal D.Lgs. 118/2011 (ad esempio con l'integrale accantonamento al FCDE, già previsto per il 2021) per rendere efficaci i presidi per una ordinata gestione di bilancio; b) un processo di trasparente emersione di posizioni debitorie verso partecipate e soggetti terzi; c) il rispetto dei termini di pagamento dei fornitori. La transizione dovrebbe comunque mantenere un carattere di gradualità al fine di consentire un percorso per il progressivo smaltimento degli avanzi in essere.

Questo focus, dopo aver fornito alcune informazioni di contesto inerenti le regole applicabili ai bilanci degli enti territoriali (par. 2), descrive brevemente la sentenza (par. 3) e opera un'analisi quantitativa degli avanzi di amministrazione presenti nei bilanci degli enti (par. 4). Viene quindi valutato quale quota di tali avanzi potrebbe tradursi in un aumento effettivo della capacità di spesa degli enti qualora essi fossero inclusi nel saldo da mantenere in pareggio (par. 5.1). Vengono infine affrontati i riflessi della sentenza sulle

modalità di gestione dei rapporti finanziari tra lo Stato e le Amministrazioni locali (par. 5.2).

2. Informazioni di contesto

2.1. Regole di bilancio e regole contabili

Il risultato di amministrazione³ costituisce il saldo della gestione complessiva di bilancio degli enti territoriali, il cui utilizzo (in caso di avanzo) e il cui ripiano (in caso di disavanzo) sono regolati da specifiche regole contabili⁴. Per il singolo ente, gli avanzi riportati dagli esercizi precedenti costituiscono risorse proprie che la normativa contabile impone di utilizzare prioritariamente a ripiano di disavanzi pregressi, per accantonamenti obbligatori e per finalità vincolate; per la parte residuale consente di destinarli a copertura di nuove spese di investimento⁵. I disavanzi implicano invece la necessità di conseguire risparmi per il relativo ripiano con una tempistica differente a seconda delle cause che hanno determinato l'insorgenza del disavanzo⁶. Il risultato di amministrazione

³ Pari al fondo cassa, incrementato della differenza tra residui attivi e passivi, al netto delle spese impegnate con imputazione agli anni successivi finanziate dal fondo pluriennale vincolato.

⁴ Cfr. il Testo unico degli enti locali D.Lgs. 267/2000 e la riforma contabile del D.Lgs. 118/2011, modificato dal D.Lgs. 126/2014.

⁵ Tali regole per l'utilizzo degli avanzi hanno talvolta trovato un'applicazione flessibile con la previsione di deroghe che hanno ammesso, in alcuni casi, l'utilizzo degli avanzi a copertura di spesa corrente.

⁶ Di norma il disavanzo deve essere ripianato nell'anno successivo o comunque entro la consiliatura, ma nel caso dei disavanzi derivanti da alcune operazioni straordinarie (quali l'accertamento straordinario dei residui o il rimborso delle anticipazioni ricevute per il

costituisce quindi l'elemento di collegamento intertemporale tra i bilanci di esercizi successivi.

Sotto il profilo degli equilibri generali di finanza pubblica, le regole europee del SEC2010 considerano i flussi di entrate e spese imputabili per competenza economica al singolo esercizio. L'utilizzo degli avanzi prodotti in esercizi precedenti per il finanziamento di nuove spese di investimento genera pertanto il rischio di potenziali squilibri tra le entrate e le spese di competenza dell'anno come calcolate ai fini del SEC2010. In particolare, le nuove spese verrebbero registrate in uscita, mentre gli avanzi non corrisponderebbero a entrate di competenza economica dell'esercizio, essendo riferibili a entrate degli anni precedenti. Dal punto di vista del SEC2010 una spesa finanziata con avanzi di amministrazione produce gli stessi effetti sui saldi di finanza pubblica (ma non sul debito) di una spesa alimentata da indebitamento.

Nel caso opposto, vale a dire in caso di necessità di ripiano contabile di disavanzi pregressi, l'esposizione ai fini del SEC2010 evidenzia un saldo positivo della gestione economica essendo necessario destinare risparmi di spesa o aumento di entrate al ripiano del disavanzo stesso.

A partire dalla fine degli anni novanta, quando venne istituito il patto di stabilità interno volto a disciplinare il concorso agli equilibri di finanza pubblica da parte degli enti territoriali, questi ultimi sono stati assoggettati a un doppio binario contabile-fiscale:

- il primo binario, dato dalle regole contabili del bilancio amministrativo

pagamento dei debiti commerciali) il ripiano è previsto su un arco di tempo trentennale.

(attualmente D.Lgs. 118/2011 che modifica la disciplina contabile contenuta nel Testo Unico degli Enti Locali già vigente negli anni novanta), è finalizzato a regolare la registrazione delle operazioni degli enti. Queste regole impongono un equilibrio complessivo di tutte le voci di bilancio che caratterizzano la gestione (tra cui, ad esempio, l'avanzo di amministrazione, l'accensione e il rimborso dei mutui e le altre partite finanziarie); sono pertanto incluse anche quelle prive di rilevanza ai fini dei saldi di finanza pubblica stabiliti dal SEC2010;

- il secondo binario di regole di bilancio (patto di stabilità interno dal 1999 al 2015 e L. 243/2012 sul pareggio di bilancio dal 2016) è finalizzato a ottenere comportamenti da parte degli enti che limitino l'impatto sui saldi di finanza pubblica calcolati ai sensi del SEC 2010. Nel tempo le regole di bilancio per gli enti territoriali sono state progressivamente avvicinate a quelle del SEC 2010, sebbene tuttora non siano perfettamente coincidenti. La regola del pareggio di bilancio per le Amministrazioni locali⁷ è costruita in sostituzione del patto di stabilità interno e finalizzata ad assicurare il rispetto degli equilibri di finanza pubblica previsti dalla Costituzione. In linea generale, il saldo di bilancio degli enti da mantenere in equilibrio secondo tale regola non include il risultato di amministrazione degli anni

⁷ Di cui alla L. 243/2012, modificata dalla L. 164/2016, articoli 9-12. In particolare le disposizioni prevedono che il pareggio si realizzi tra le entrate finali (titoli I-V) e le spese finali (titoli I-III) e non includono nel saldo l'avanzo di amministrazione.

precedenti, derivando quest'ultimo da risorse non imputabili alla competenza economica dell'esercizio. Esistono condizioni specifiche per cui la regola del pareggio ammette l'utilizzo almeno parziale degli avanzi, legate ad esempio alla presenza in bilancio di accantonamenti per crediti inesigibili o di rate di rimborso dei prestiti contratti in precedenza.

Con riferimento al secondo binario di regole, la richiesta di esporre avanzi è stata ampiamente utilizzata in passato prima dell'adozione del principio del pareggio.

Negli anni di attuazione delle manovre mediante il patto di stabilità interno l'imposizione di vincoli contabili che potevano anche comportare l'esposizione di avanzi costituiva una prassi ordinaria. Tale prassi era, almeno in parte, giustificabile per l'assenza di regole contabili atte a garantire la rappresentatività del bilancio rispetto alla situazione economico-finanziaria effettiva degli enti. Considerata infatti la frequente presenza in bilancio di entrate sovrastimate e in parte inesigibili e di spese gestite in conto residui (ove non addirittura fuori bilancio), il mero rispetto dell'equilibrio contabile del bilancio presentava un carattere più formale che sostanziale e l'eventuale esposizione di un avanzo di amministrazione poteva scaturire da artifici contabili più che da una virtuosa gestione del bilancio. In tale contesto, la sovrapposizione di vincoli aggiuntivi rispetto alle regole contabili rispondeva quindi all'esigenza di garantire un effettivo controllo delle dinamiche di spesa.

La riforma delle regole contabili applicata a partire dal 2015⁸ ha introdotto alcune importanti modifiche volte a migliorare la rappresentatività del bilancio, tra cui l'introduzione del criterio contabile della competenza potenziata, l'avvio di un processo di revisione e riduzione dei residui e l'introduzione dell'obbligo di sterilizzare le entrate inesigibili mediante

⁸ Attuata dal D.Lgs. 118/2011, il cui testo è stato incisivamente modificato nel 2014.

loro accantonamento in un apposito Fondo crediti di difficile esigibilità (FCDE) dal lato delle uscite; altre modifiche sono invece state introdotte allo scopo di aumentare la flessibilità intertemporale del bilancio mediante l'introduzione del fondo pluriennale vincolato (FPV), ovvero lo strumento contabile mediante il quale rinviare agli esercizi futuri risorse già conseguite e vincolate alla realizzazione di investimenti, al fine di fare del bilancio uno strumento effettivo di pianificazione e rendicontazione della gestione.

A seguito di tale riforma contabile è stato possibile dare attuazione con la legge di bilancio per il 2016 al principio del pareggio di bilancio, benché continuino ad essere previste diverse deroghe, sia in termini di poste di bilancio escluse dal pareggio (accantonamenti a FCDE e a fondi rischi), sia in termini di enti cui continua ad essere richiesta l'esposizione di un avanzo in luogo del pareggio (Regioni e specifici gruppi di enti locali⁹). I prospetti dimostrativi del pareggio devono accompagnare sia il bilancio di previsione che il rendiconto, mentre, per effetto di una norma di semplificazione introdotta con la legge di bilancio per il 2018, non è più previsto un analogo obbligo in sede di variazioni di bilancio operate in corso d'anno.

I due binari di regole possono risultare alternativamente l'uno più vincolante dell'altro a seconda delle situazioni specifiche dei diversi enti¹⁰. A titolo esemplificativo, un ente che esponga in bilancio un rilevante ammontare di avanzo di amministrazione derivante da esercizi pregressi potrà trovare limiti alla spendibilità dello stesso nella regola del pareggio, che non considera tale posta tra

⁹ Ad esempio gli enti beneficiari del contributo compensativo delle maggiorazioni Tasi sulla prima casa deliberate prima della soppressione di tale tributo.

¹⁰ Per uno schema illustrativo dell'operatività del doppio binario di regole e sui relativi effetti sulla capacità di spesa degli enti, cfr. Ufficio parlamentare di bilancio (2016), Rapporto sulla politica di bilancio 2017, Riquadro 4.1, pag. 98, dicembre.

le entrate. Viceversa, un ente che esponga un elevato disavanzo pregresso potrà risultare maggiormente vincolato dalla regola contabile del bilancio complessivo in equilibrio, che obbliga al ripiano di almeno una quota di tale disavanzo, mentre la regola del pareggio non include, nemmeno pro-quota, i disavanzi pregressi.

La limitazione alla spendibilità delle risorse proprie rappresentate dagli avanzi di amministrazione imposti dall'attuale formulazione della regola del pareggio, è stata ritenuta da alcune Regioni discriminatoria e lesiva della propria autonomia di bilancio, valutazione che è stata sottoposta appunto al giudizio della Corte costituzionale.

2.2. *Natura e cause di formazione degli avanzi di amministrazione*

Gli avanzi di amministrazione sono distinti in diverse componenti a seconda della motivazione della loro formazione e della rispettiva destinazione. Il risultato complessivo di bilancio può infatti comprendere quote di avanzo vincolato, quote destinate a investimenti, quote accantonate e quote disponibili.

L'avanzo vincolato è costituito da risorse la cui destinazione non può essere distolta dalle finalità prefissate, originate da una pluralità di cause connesse a obblighi già gravanti sulle poste bilancio (ad esempio per il rimborso mutui o altri adempimenti obbligatori). Una parte rilevante degli avanzi vincolati deriva dal mancato utilizzo di trasferimenti a destinazione vincolata. Accade infatti spesso che gli enti ricevano trasferimenti a destinazione vincolata tardivamente in corso d'anno, non

riuscendo a impegnarli prima della chiusura dell'esercizio. Tali trasferimenti non spesi concorrono quindi a formare un avanzo che mantiene, per la quota corrispondente, il medesimo vincolo di destinazione dei trasferimenti che lo hanno generato.

L'avanzo destinato a finanziare gli investimenti costituisce una finalizzazione già definita delle somme che scaturisce dalla natura delle risorse libere conseguite (ad esempio entrate in conto capitale) o da precedenti delibere che hanno previsto la finalizzazione di risorse libere a copertura di investimenti, eventualmente non attuati per mancanza di spazi finanziari.

Gli avanzi di amministrazione su cui gravano obblighi di accantonamento sono dovuti a una pluralità di fattori, in genere connessi alla possibile insorgenza di rischi (contenzioso, perdite, reiscrizione di residui perenti). Rilevano in prevalenza gli accantonamenti connessi a:

- la restituzione, su un arco trentennale, delle anticipazioni ricevute dallo Stato per il pagamento dei debiti commerciali, accantonando annualmente a tale scopo una quota di avanzo di amministrazione;
- la sterilizzazione progressiva delle entrate di difficile esigibilità, accantonandone una quota all'apposito fondo FCDE.

La parte disponibile dell'avanzo è infine calcolata come differenza tra il risultato di amministrazione complessivo e i vincoli di destinazione e accantonamento che gravano sul risultato stesso. Il caso di segno negativo della parte disponibile evidenzia una situazione in cui gli obblighi di accantonamento eccedono il risultato di amministrazione conseguito, gravando pertanto anche sui risultati degli esercizi

successivi. L'avanzo di amministrazione libero trova prioritariamente un impiego contabile a ripiano di disavanzi pregressi.

Nel caso delle Regioni, gli avanzi di amministrazione liberi – derivanti spesso da obblighi imposti dalle manovre di finanza pubblica – sono stati spesso utilizzati a ripiano dei disavanzi, compresi i disavanzi a fronte di mutui autorizzati e non contratti.

In tale ultimo caso si tratta dei disavanzi derivanti dal mancato "tiraggio" di mutui. Le regole contabili consentono infatti alle Regioni di non attivare eventuali mutui autorizzati per il finanziamento degli investimenti nel caso di disponibilità di giacenze di cassa che non corrispondano ad avanzi di amministrazione. Tale procedura genera disavanzi in termini di competenza, dovuti allo squilibrio tra gli impegni di spesa e gli accertamenti di entrate, in considerazione della mancata acquisizione delle entrate derivanti dai mutui autorizzati (quindi iscritti nel bilancio di previsione) ma non attivati. Gli avanzi liberi delle Regioni successivamente conseguiti – inclusi quelli scaturenti dai vincoli disposti dalle manovre di finanza pubblica – hanno spesso trovato un impiego nel ripiano dei disavanzi in questione. Tale impiego meramente contabile dell'avanzo, non dando luogo a spese aggiuntive, non confliggeva infatti con i vincoli imposti dalle regole dettate dal patto di stabilità interno e poi dalla legge sul pareggio.

Analizzando le cause di formazione degli avanzi, una quota può essere considerata "fisiologica" in quanto corrispondente al margine di cautela di una prudente gestione amministrativa rispetto all'obbligo contabile che impone di presentare il bilancio in equilibrio.

Tale quota "fisiologica" può essere soggetta a oscillazioni significative in relazione alle vicende specifiche dei diversi enti, quali ad esempio l'incasso di somme rinvenienti da operazioni straordinarie (dismissione di cespiti, incasso di dividendi da partecipate in occasione di operazioni straordinarie di

azienda) o anche da oscillazioni impreviste del gettito tributario. Queste ultime possono risultare significative in particolare nel caso delle Regioni a statuto speciale che trattengono una quota elevata del gettito prodotto nel territorio. È il caso ad esempio della Regione Friuli-Venezia Giulia che, proprio in relazione alla esigenza di utilizzare i propri avanzi disponibili originati da oscillazioni del gettito tributario, ha sottoposto alla Corte costituzionale il quesito oggetto della sentenza in esame. Anche al fine di consentire una maggiore stabilità del gettito tributario della Regione, la legge di bilancio per il 2018 ha previsto, tra l'altro, che il criterio di valutazione del gettito spettante passi dall'incassato al maturato.

Una parte dell'avanzo è invece imputabile all'effetto degli obblighi normativi succedutisi nel tempo. Dapprima, con il patto di stabilità interno, è stata richiesta espressamente agli enti l'esposizione di un margine positivo tra entrate e spese economiche, finalizzato a costituire un contributo alla manovra da parte delle Amministrazioni locali (tale richiesta perdura tutt'ora per il comparto delle Regioni).

Pur essendoci correlazione, non c'è perfetta coincidenza tra il concetto di avanzo di amministrazione, che è costituito dall'eccedenza delle entrate rispetto alle spese derivante della gestione contabile del bilancio, come definita dal D.Lgs. 118/2011, e il margine positivo richiesto dalle manovre mediante il patto di stabilità interno o mediante deroghe alla regola del pareggio. Il saldo di riferimento nei due casi è infatti calcolato secondo regole diverse. Gli avanzi imposti dalle manovre ai fini del secondo saldo influiscono anche sull'avanzo di amministrazione (che quindi non è solo frutto della gestione discrezionale del bilancio ma anche dei vincoli imposti dalle manovre), ma non appare possibile operare una distinzione tra la componente "autonoma" dell'avanzo, derivante

dalla ordinaria gestione del bilancio, e quella risultante dai vincoli imposti dalle manovre pregresse.

Più recentemente, la definizione di una regola del pareggio che non consente di utilizzare nell'esercizio la quota di avanzo conseguita nell'anno precedente (nemmeno se fisiologica) ha contribuito a mantenere elevato e anche incrementare lo *stock* di avanzo presente nei bilanci degli enti.

Un altro fenomeno alla base dell'emersione di avanzi è costituito da prassi amministrative non efficienti. A partire dall'amministrazione statale, i ritardi a cascata nell'attribuzione di trasferimenti agli enti competenti implica la difficoltà a impegnare le risorse nell'anno con conseguente emersione dell'avanzo. Inoltre, i medesimi ritardi si riproducono anche nell'attribuzione di risorse alle proprie partecipate o nell'iscrizione in bilancio di debiti commerciali.

3. Il contenuto della sentenza n. 247/2017

La questione principale affrontata dalla sentenza riguarda l'esclusione dell'avanzo di amministrazione dalle entrate computabili ai fini del pareggio¹¹. Tale esclusione è considerata dai ricorrenti illegittima in quanto essa, rendendo di fatto indisponibili tali somme ai fini del finanziamento di nuove spese, risulta assimilabile a una manovra di finanza pubblica addizionale posta a carico degli enti che espongono gli avanzi. Tale contributo aggiuntivo non

¹¹ In particolare si tratta delle disposizioni di cui all'art. 9, comma 1-bis e comma 4, della L. 243/2012, come riformulate dall'art. 1, comma 1 della L. 164/2016,.

avrebbe i necessari requisiti di previa quantificazione, proporzionalità rispetto alle condizioni economico-finanziarie dell'ente e puntuale collegamento alla manovra di finanza pubblica.

La Consulta, nel dichiarare la legittimità costituzionale delle disposizioni sottoposte al suo giudizio, ne ha fornito una interpretazione “costituzionalmente orientata”. In particolare, la Corte, nel riconoscere che l'esclusione dell'avanzo di amministrazione dal saldo soggetto al pareggio, ove fosse permanente, comporterebbe una immotivata penalizzazione finanziaria degli enti virtuosi¹², afferma che tale esclusione si giustifica unicamente in via transitoria con riferimento al bilancio di previsione. Deve infatti tenersi in considerazione il disallineamento temporale tra il momento di redazione di tale bilancio – in cui deve essere resa dimostrazione del pareggio – e il momento di accertamento dell'avanzo di amministrazione dell'anno precedente, che avviene in sede di rendiconto, quindi alcuni mesi dopo la redazione del bilancio di previsione. L'avanzo di amministrazione presunto non è infatti computabile ai fini del pareggio nel bilancio di previsione in ragione dell'incertezza sul suo effettivo importo. La sentenza chiarisce che, dato che l'avanzo di amministrazione effettivo, una volta accertato in sede di rendiconto, può essere iscritto in bilancio tra le entrate con apposita nota di variazione in corso d'anno, i suoi effetti dovrebbero poter concorrere a conseguire l'obiettivo del pareggio. È infatti affermato il principio

¹² Verrebbero in particolare violati i principi di eguaglianza e proporzionalità, stante la casualità della dimensione degli avanzi resi indisponibili in caso di loro esclusione dal computo del pareggio.

secondo cui “il risultato di amministrazione è parte integrante, anzi coefficiente necessario, della qualificazione del concetto di equilibrio di bilancio”.

La medesima sentenza ha inoltre chiarito che:

- la disposizione che prevede l'utilizzo degli avanzi di amministrazione nell'ambito di intese regionali o nazionali configura una facoltà e non un obbligo per gli enti che dispongono di avanzi di mettere gli stessi a disposizione di altri enti che ne facciano richiesta;
- i vincoli posti successivamente alla possibilità di computo del Fondo pluriennale vincolato ai fini del pareggio non possono in nessun caso determinare la mancata copertura di impegni assunti in precedenza confidando sulle risorse di tale fondo, né possono determinare ritardi di pagamenti per cassa;
- la disposizione che prevede la definizione di premi e sanzioni con riferimento al rispetto della regola del pareggio non risulta lesiva dell'autonomia degli enti.

La Corte ha infine evidenziato che, al fine di evitare il reiterarsi di situazioni di problematica compatibilità tra la materia finanziaria e il dettato costituzionale, è necessario che il legislatore adotti una maggiore “trasparenza divulgativa”, in quanto non potrebbe ritenersi consentito un abuso di “tecnicità contabile” stante la natura di “bene pubblico” del bilancio che deve essere comprensibile sia agli amministratori sia ai cittadini amministrati.

La Ragioneria generale dello Stato (RGS), nella recente circolare n. 5 del 20 febbraio 2018 concernente i chiarimenti annuali sui criteri applicativi della regola del pareggio per l'anno in corso, ha richiamato la sentenza in esame evidenziando che essa ha dichiarato infondate le questioni di legittimità sottoposte alla Corte. Viene sottolineato che la mancata inclusione

dell'avanzo di amministrazione tra le entrate finali valide ai fini del saldo non distoglie l'avanzo di amministrazione dalla disponibilità dell'ente che lo realizza. La circolare conferma in proposito che tale avanzo risulta utilizzabile esclusivamente nei limiti degli strumenti ordinari di flessibilità previsti dal legislatore (intese regionali e patti di solidarietà nazionale), nonché degli spazi di flessibilità di volta in volta concessi in sede di manovra di bilancio. In merito a tali strumenti di flessibilità viene valutato che essi rappresentino un efficace mezzo di utilizzo – e progressivo smaltimento – dell'avanzo di amministrazione, in linea con le interpretazioni della Corte. Apparentemente quindi la sentenza in esame non avrebbe conseguenze operative in merito alle modalità con cui gli enti possono utilizzare l'avanzo di amministrazione disponibile ai fini del rispetto della regola del pareggio.

4. L'entità degli avanzi di amministrazione e delle giacenze di cassa a fine 2016

Le informazioni disponibili sull'entità degli avanzi di amministrazione delle Amministrazioni locali sono parziali ma forniscono qualche utile indicazione per comprendere l'entità delle grandezze finanziarie potenzialmente interessate dal principio affermato dalla sentenza della Corte costituzionale n. 247/2017.

I dati dei bilanci consuntivi degli enti territoriali riferiti al 2016 non sono ancora disponibili nella loro interezza. La RGS ha fornito un dataset parziale¹³ che include 14

Regioni¹⁴, 81 Province, 11 Città metropolitane e 6.559 Comuni.

La tabella 1.a) riporta l'entità degli avanzi di amministrazione per ciascun comparto di enti territoriali a fine 2016 con le relative componenti, nonché le corrispondenti giacenze di cassa. La tabella 1.b) fornisce il dettaglio della parte vincolata dell'avanzo e la tabella 1.c) il dettaglio della parte accantonata.

I dati mostrano che l'ammontare complessivo degli avanzi, espresso al netto dei disavanzi, è pari a circa 34 miliardi; esso appare riferibile per una quota maggioritaria al comparto dei Comuni (28,4 miliardi), mentre la quota restante è pressoché uniformemente ripartita tra i comparti di Regioni, Province e Città metropolitane, ciascuno dei quali espone un avanzo di poco meno di due miliardi. È interessante notare che, nel caso delle Regioni, circa la metà degli enti di cui si dispone dei dati (7 su 15) presenta un risultato di amministrazione di segno negativo mentre la quota di comuni e province in disavanzo è molto più bassa.

¹³ Dati risultanti dai rendiconti 2016, trasmessi dagli enti alla BDAP, disponibili al 20/11/2017.

¹⁴ Mancano in particolare i dati dei rendiconti regionali di Sicilia, Basilicata, Campania, Molise, Abruzzo e Valle d'Aosta.

Tab. 1 – Giacenze di cassa e avanzo di amministrazione al 31/12/2016 per comparto (1)
(milioni di euro)

a) Giacenze di cassa e avanzo di amministrazione distinto per componenti

	Risultato di ammin. (a)	Risultato di ammin. (segno positivo) (a1)	Risultato di ammin. (segno negativo) (a2)	Parte accantonata (b)	Parte vincolata (c)	Parte destinata a investimenti (d)	Parte disponibile (totale enti) (e=a-b-c-d)	Parte disponibile (segno positivo) (e1)	Parte disponibile (segno negativo) (e2)	Saldo di cassa al 31/12/2016
Regioni	1.829	5.486	-3.656	22.133	9.292	8	-29.604	605	-30.209	13.878
Comuni	28.415	28.486	-71	20.098	8.962	3.148	-3.794	3.683	-7.476	16.048
Province	1.983	2.002	-19	574	1.024	196	189	337	-148	3.516
Città metropolitane	1.806	1.806	0	627	353	149	677	681	-4	1.799
Totale	34.033	37.779	-3.746	43.432	19.631	3.501	-32.532	5.306	-37.838	35.241

b) – Dettaglio componenti dell'avanzo vincolato

	Totale parte vincolata	Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	Vincoli derivanti da trasferimenti	Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	Vincoli formalmente attribuiti dall'ente	Altri vincoli
Regioni	9.292	1.248	4.286	0	960	2.798
Comuni	8.962	2.116	2.507	1.331	1.104	1.904
Province	1.024	182	506	124	113	99
Città metropolitane	353	118	139	77	10	9
Totale	19.630	3.664	7.439	1.531	2.188	4.810

c) – Dettaglio componenti dell'avanzo accantonato

	Totale parte accantonata	Fondo anticipazioni liquidità DL 35/2013 e successive modifiche e rifinanziam.	Fondo contezioso	Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12	Fondo perdite società partecipate	Altri accantonamenti	Accantonamenti residui perenti al 31/12 (solo per regioni)
Regioni	22.133	16.317	273	2.125	57	1.360	2.000
Comuni	20.097	855	785	16.186	32	2.079	-
Province	574	22	55	356	6	135	-
Città metropolitane	627	0	83	427	0	117	-
Totale	43.431	17.194	1.197	19.095	96	3.690	2.000

Fonte: elaborazioni su dati provvisori dei bilanci consuntivi al 31/12/2016 forniti dal MEF.

(1) I dati relativi ai Comuni mostrano alcune moderate discrasie, dovute presumibilmente a errori materiali presenti nei rendiconti trasmessi dagli enti: la somma delle componenti dell'avanzo accantonato risulta inferiore di circa 159 milioni rispetto alla posta complessiva degli accantonamenti. Inoltre non per tutti gli enti risulta disponibile il dato relativo alle giacenze di cassa a fine anno. Per gli altri comparti amministrativi i dati risultano invece coerenti.

L'esame delle diverse componenti contabili del risultato di amministrazione e delle disponibilità liquide risulta particolarmente significativo al fine di valutare, nel successivo paragrafo 5, quanta parte dell'ammontare complessivo degli avanzi potrebbe effettivamente tradursi in una aumentata capacità di spesa degli enti a seguito dell'applicazione della sentenza della Corte.

La parte preponderante degli avanzi è costituita dalle quote accantonate (43,4 miliardi). Nel caso delle Regioni, gli obblighi di accantonamento (22,1 miliardi), dovuti principalmente alla restituzione delle anticipazioni per il pagamento dei debiti commerciali (16,3 miliardi), risultano largamente superiori all'ammontare complessivo degli avanzi di amministrazione dell'esercizio (1,8 miliardi). Anche nel caso dei Comuni, gli obblighi di accantonamento sono rilevanti (20,1 miliardi) e sono dovuti in prevalenza a alla necessità di sterilizzare progressivamente le entrate di difficile esigibilità (16,2 miliardi).

La seconda componente, in ordine di dimensione, dopo quella accantonata, è costituita dall'avanzo vincolato (pari complessivamente a 19,6 miliardi), costituita per circa il quaranta per cento da trasferimenti a destinazione vincolata (7,4 miliardi), cui si aggiunge una componente più ridotta rappresentata dall'avanzo destinato a finanziare gli investimenti (3,5 miliardi, aggiuntivi rispetto all'importo dell'avanzo vincolato).

La parte disponibile dell'avanzo è calcolata come differenza tra il risultato di amministrazione complessivo e i vincoli di destinazione e accantonamento che gravano sul risultato stesso. A livello aggregato l'avanzo disponibile risulta complessivamente negativo (-32,5 miliardi), risentendo degli elevati vincoli e obblighi di accantonamento che gravano anche sugli avanzi futuri. Tale situazione è frequente nel comparto delle Regioni (13 enti su 15 dati regionali disponibili, con un saldo disponibile complessivo pari a -29 miliardi), gravate dagli obblighi di restituzione delle anticipazioni. Al di là del dato complessivo di segno negativo, che risente dei risultati di

enti con elevati obblighi di accantonamento e dell'utilizzo improprio delle risorse con vincoli di destinazione, occorre peraltro considerare separatamente la quota di avanzo disponibile di segno positivo esposta dagli enti i cui obblighi di accantonamento e vincoli di destinazione non eccedono l'avanzo complessivo. La quota di avanzo disponibile di segno positivo ammonta a 5,3 miliardi, pressoché interamente riferibili agli enti locali e in particolare, per 3,7 miliardi, al comparto dei Comuni. Come sopra accennato, nel caso delle Regioni la parte disponibile di segno positivo risulta praticamente assente, avendo trovato nel tempo un impiego contabile a ripiano di disavanzi pregressi, in particolare per mutui autorizzati e non contratti.

L'ammontare delle giacenze di cassa al 31 dicembre 2016, pari a 35,2 miliardi, risulta complessivamente più elevato di quello degli avanzi di amministrazione (34 miliardi). A livello di comparto la differenza più marcata è tra le giacenze di cassa regionali (13,8 miliardi) e l'avanzo dello stesso comparto (1,8 miliardi), essendo una larga parte delle giacenze posta a fronte di risorse a destinazione vincolata non utilizzate nel corso degli anni (avanzo vincolato). Anche per gli altri comparti di enti territoriali l'importo delle giacenze di cassa risulta elevato e ampiamente capiente rispetto alla somma della quota vincolata, di quella destinata a investimenti e di quella disponibile (con segno positivo) degli avanzi. L'effettiva sussistenza di risorse liquide non utilizzate a fronte di avanzi di amministrazione appare indicativa del fatto che almeno una parte di questi ultimi corrisponde a una potenzialità di spesa compressa in passato.

5. Le possibili implicazioni della sentenza n. 247/2017 per gli andamenti di finanza pubblica e per la gestione delle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Amministrazioni locali

5.1. Ammontare dell'avanzo interessato potenzialmente dalla sentenza

Non tutto l'ammontare degli avanzi finora accumulati dagli enti e della disponibilità di risorse liquide sarebbe, per lo meno sul piano teorico, interessata dal principio affermato dalla sentenza in esame e potrebbe tradursi conseguentemente in aumento potenziale della capacità di spesa degli enti.

La sentenza, nel definire il necessario concorso dell'avanzo agli equilibri di bilancio, fa espressamente riferimento all'avanzo disponibile, oggetto della questione di legittimità posta dai ricorrenti (5,3 miliardi sulla base dei dati parziali disponibili). Benché la sentenza non autorizzi gli enti a considerare in sede di previsione gli avanzi di amministrazione ai fini della regola del pareggio, essa sembra ammettere la possibilità per le Amministrazioni locali di considerare l'avanzo di amministrazione, una volta che esso sia stato effettivamente accertato in sede di rendiconto per l'anno precedente, tra le voci di entrata utili ai fini del pareggio per finanziare la spesa di investimento¹⁵.

Diversamente, non sembra ricadere nel principio di disponibilità degli avanzi affermato dalla Corte la quota di avanzo soggetta a obblighi di

¹⁵ Come previsto dalla normativa contabile che – salvo deroghe – ammette l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione libero per il finanziamento di nuova spesa solo nel caso che si tratti di spesa per investimenti.

accantonamento a fronte di rischi – ad esempio al Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) o ad altri fondi rischi – o a obblighi di ripiano di disavanzi o debiti pregressi (ad esempio al Fondo per il rimborso delle anticipazioni di liquidità). In tal caso, infatti, il vincolo di non spendibilità delle somme deriva dalla ragione stessa del relativo obbligo di accantonamento che impedisce di considerarne l'importo a copertura di nuove spese.

Anche se non direttamente investito dalla questione sollevata presso la Corte, rimane da valutare se lo stesso principio affermato dalla sentenza sia applicabile anche alle quote "vincolate" a specifiche finalità di spesa, quali ad esempio quelle risultanti dal mancato utilizzo di trasferimenti a destinazione vincolata, nonché alle quote di avanzo già destinate a finanziare gli investimenti. La regola del pareggio impedisce di fatto l'utilizzazione di queste somme per le finalità cui erano state vincolate, congelandone il relativo importo. Le esigenze di coordinamento della finanza pubblica sembrerebbero pertanto confliggere con il diritto degli enti a dare corso alle spese per le quali hanno ricevuto specifici trasferimenti.

Ove il principio affermato con riferimento agli avanzi disponibili fosse applicato anche agli avanzi destinati a finalità di investimento (3,5 miliardi) e a quelli vincolati derivanti da trasferimenti (7,4 miliardi), l'impatto sulla finanza pubblica potrebbe risultare notevolmente ampliato, potendo gli enti contare su un avanzo potenzialmente utilizzabile pari a circa 16,2 miliardi.

Poiché il principio affermato dalla Corte costituzionale vale anche nel caso in cui il risultato di amministrazione presenti segno negativo (per lo meno limitatamente alla quota di disavanzo da ripianare nell'esercizio), si potrebbe ipotizzare che l'impatto sulla

finanza pubblica potrebbe essere parzialmente compensato dall'eventuale inclusione del disavanzo di amministrazione nel saldo assoggettato alla regola del pareggio, con conseguente effetto di compressione della spesa. In questo caso sembra però doversi considerare che la normativa contabile vigente (D.Lgs. 118/2011) obbliga comunque gli enti a conseguire i risparmi necessari alle regole di ripiano dei disavanzi¹⁶. Quindi, per una parte degli enti, la quota di disavanzo da ripianare nell'esercizio già entra tra i vincoli che condizionano la politica di bilancio. L'allineamento delle due regole (sull'inclusione nel saldo della quota di disavanzo di amministrazione da ripianare) non necessariamente comporterebbe quindi una maggiore compressione della capacità di spesa di questi enti.

Le figure 1 e 2 mostrano come il potenziale aumento della capacità di spesa degli enti corrispondente alla somma degli avanzi liberi, vincolati e destinati agli investimenti (16,2 miliardi sulla base dei dati parziali forniti dal MEF) si distribuisca geograficamente.

I dati disponibili mostrano che la quota preponderante degli avanzi spendibili riguarda il comparto dei Comuni, principalmente della Lombardia e del Lazio (nel primo caso si tratta principalmente di avanzo libero, nel secondo di avanzo derivante da trasferimenti vincolati). La distribuzione geografica dei dati espressi in valore assoluto non evidenzia una marcata differenziazione tra nord e sud del Paese, in quanto prevale la correlazione rispetto alla dimensione degli enti.

Se si esaminano gli stessi dati espressi in termini di incidenza sulle riscossioni di ciascun ente (quale fattore di

¹⁶ La necessità di ripianare disavanzi pregressi rappresenta infatti una delle possibili cause del fenomeno dell'*overshooting*, ovvero del rispetto della regola del pareggio con ampi margini positivi.

normalizzazione rispetto alla dimensione finanziaria dell'ente¹⁷), risulta maggiormente evidente che la distribuzione di tale incidenza ha un andamento decrescente lungo la direzione da Nord a Sud. I territori più ricchi dispongono di maggiori risorse cristallizzate negli avanzi in proporzione al flusso annuo delle proprie entrate rispetto alle aree del Mezzogiorno (figg. 3 e 4 e tab. 2).

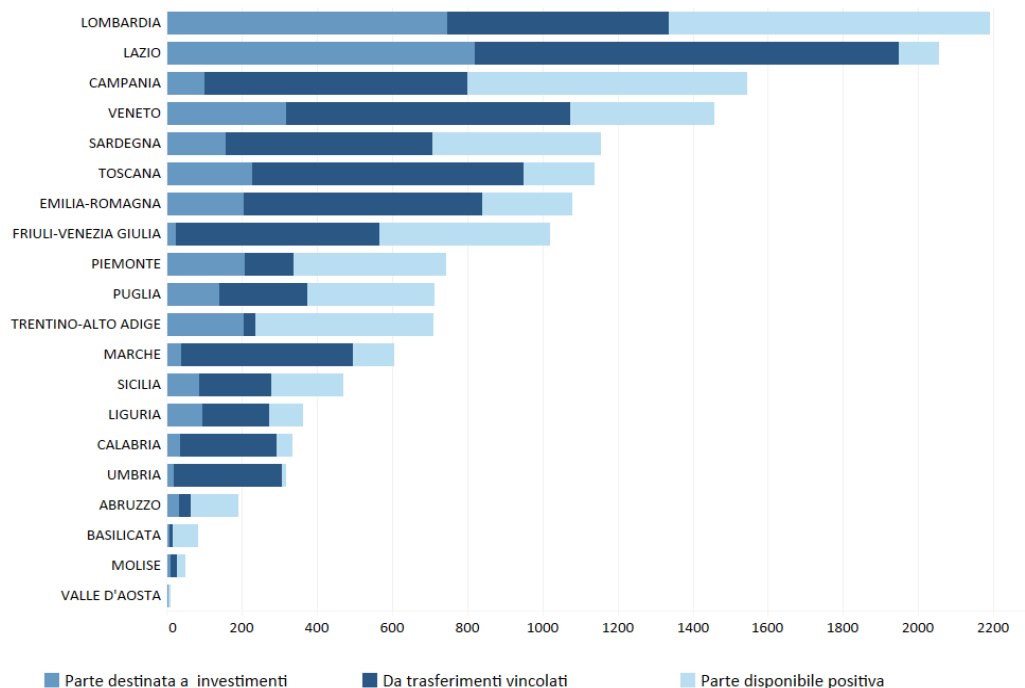
Si nota inoltre la posizione di *outlier* della Sardegna, i cui avanzi di amministrazione nel 2016 sono imputabili principalmente ai comparti dei Comuni e delle Province.

Rispetto ai valori assoluti, nel passaggio ai dati espressi in termini di incidenza percentuale sulle riscossioni muta anche il peso relativo delle diverse componenti, per effetto della loro distribuzione che può essere più o meno concentrata su un ridotto numero di enti oppure incidere in misura diversa su enti di maggiori o minori dimensioni in termini di entrate totali (tab. 2).

Ad esempio, gli avanzi da trasferimenti vincolati sono concentrati su pochi enti, principalmente sui comparti delle Regioni, delle Province e delle Città metropolitane e meno sul comparto dei Comuni. Nel caso delle Regioni l'avanzo da trasferimenti vincolati incide in misura contenuta sulle riscossioni (2,5 per cento), dato l'elevato ammontare di queste ultime, ma assorbe quasi i nove decimi dell'incidenza dell'avanzo potenzialmente spendibile stimato per il comparto (2,9 per cento). Per i Comuni l'incidenza sulle riscossioni degli avanzi da trasferimenti vincolati (2,8 per cento) assorbe circa un quarto di quella dell'avanzo potenzialmente spendibile (10,5 per cento).

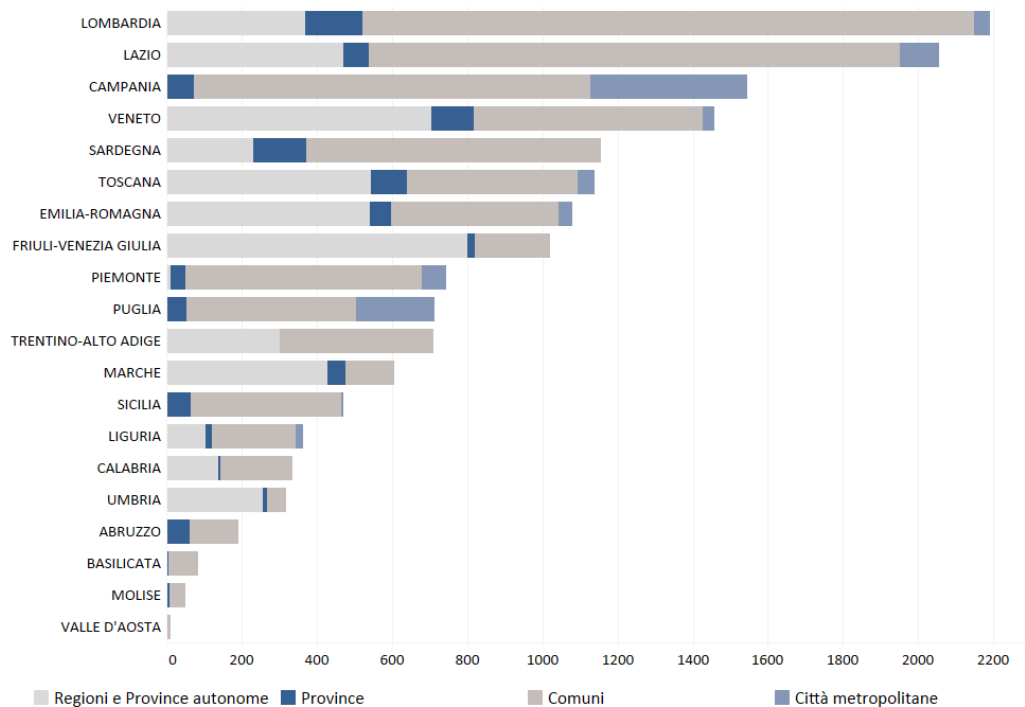
¹⁷ È plausibile che un grande Comune abbia un avanzo in valore assoluto maggiore di un piccolo ente. Questo rende poco significativo il confronto tra enti di dimensioni finanziarie diverse. L'incidenza degli avanzi rispetto alle riscossioni confronta la posizione relativa degli enti a parità di entrate incassate, rendendo più significativa l'analisi territoriale.

Fig. 1 – Distribuzione territoriale degli avanzi potenzialmente spendibili distinti per tipologia di avanzo
(milioni di euro)



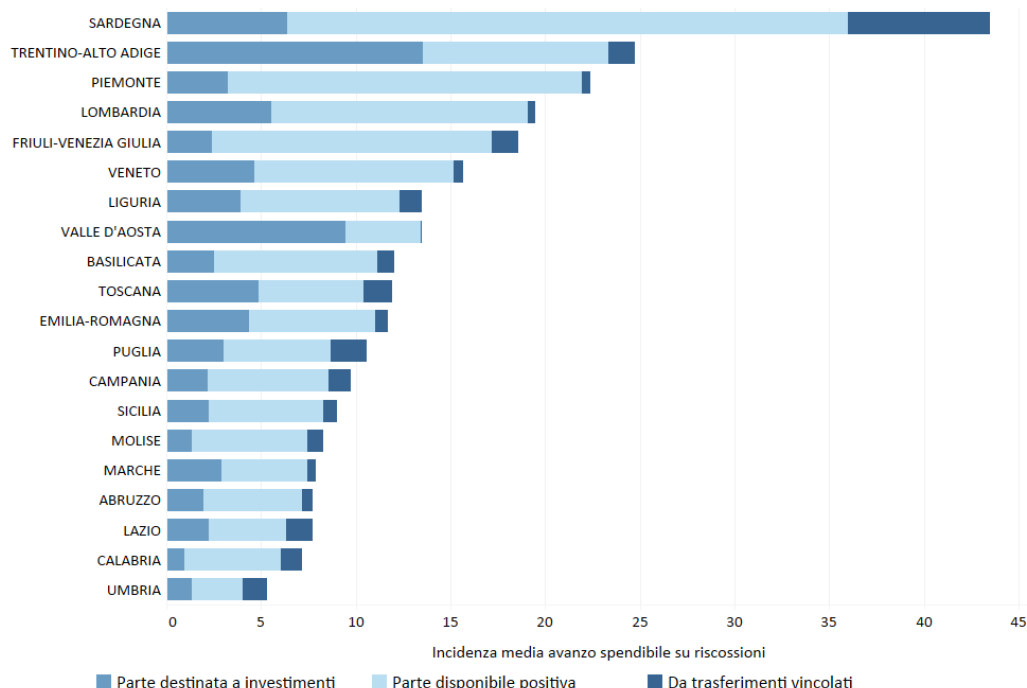
Fonte: elaborazione su dati forniti dal MEF.

Fig. 2 – Distribuzione territoriale degli avanzi potenzialmente spendibili distinti per comparto
(milioni di euro)



Fonte: elaborazione su dati forniti dal MEF.

Fig. 3 – Incidenza degli avanzi potenzialmente spendibili sulle riscossioni, distinti per tipologia di avanzo
(incidenza percentuale)



Fonte: elaborazione su dati forniti dal MEF.

Tab. 2 – Incidenza delle diverse componenti dell'avanzo potenzialmente spendibile sul totale delle riscossioni di ciascun comparto
(incidenza percentuale)

	Comuni	Regioni e Province autonome	Città metropolitane	Province	Media ponderata
Avanzo destinato a investimenti	3,6	0,0	4,3	2,9	1,3
Avanzo disponibile	4,2	0,4	19,9	5,0	2,0
Avanzo da trasferimenti vincolati	2,8	2,5	4,1	7,5	2,8
Totale avanzo spendibile	10,5	2,9	28,3	15,3	6,0

Fonte: elaborazione su dati forniti dal MEF.

Viceversa la componente di avanzo disponibile e quella destinata a investimenti interessano maggiormente gli enti di piccole dimensioni. In particolare l'avanzo disponibile rappresenta il 4,2 per cento della riscossione dei Comuni e solo lo 0,4 per cento di quelle delle Regioni.

La tabella 2 e la figura 4 mostrano che l'incidenza dell'avanzo potenzialmente spendibile sulle riscossioni risulta

particolarmente elevata con riferimento alle Città metropolitane (28,3 per cento), enti di nuova formazione e non ancora pienamente operativi nell'anno di riferimento, per cui l'attribuzione di risorse è in larga misura (pressoché integralmente in alcuni casi) confluita nell'avanzo. L'incidenza degli avanzi potenzialmente

spendibili risulta comunque elevata anche per i comparti delle Province e dei Comuni (rispettivamente il 15,3 e il 10,5 per cento circa delle riscossioni), mentre inferiore appare l'incidenza per il comparto regionale (2,9 per cento delle riscossioni).

Fig. 4 – Incidenza delle diverse componenti dell'avanzo potenzialmente spendibile sulle riscossioni di ciascun per comparto (incidenza percentuale)

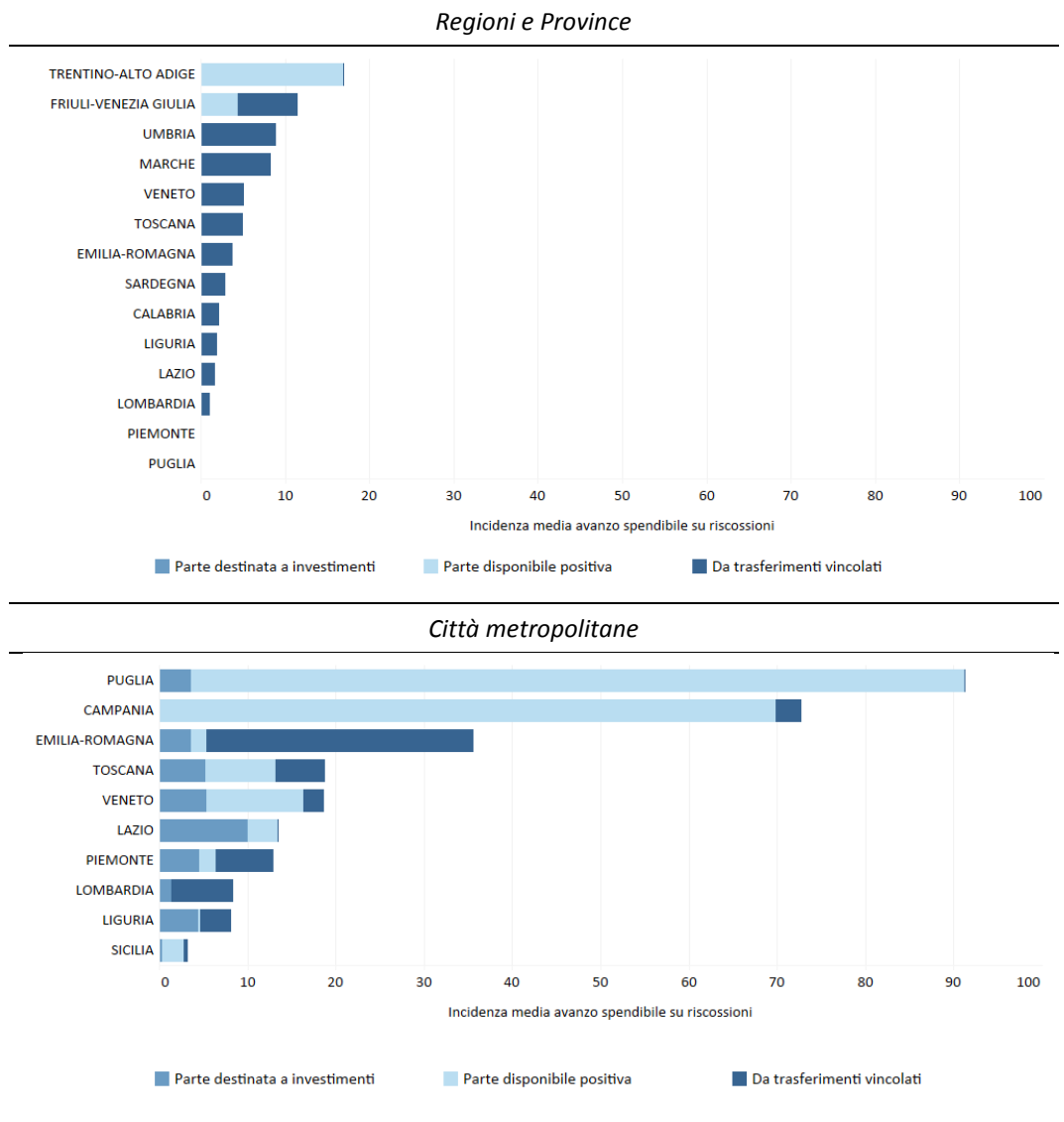
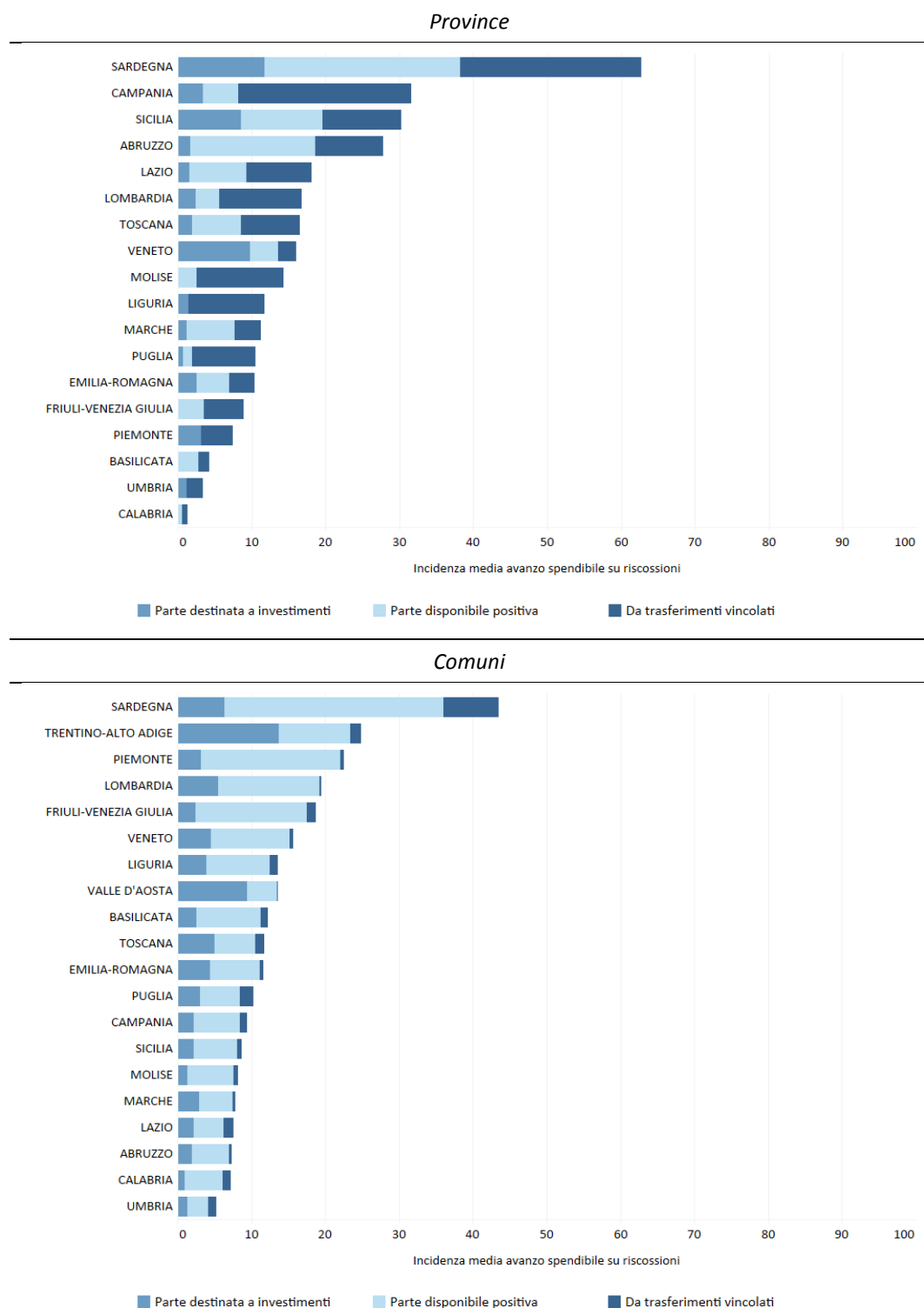


Fig.4 – (segue) Incidenza delle diverse componenti dell'avanzo potenzialmente spendibile sulle riscossioni di ciascun per comparto (incidenza percentuale)



Fonte: elaborazione su dati forniti dal MEF.

5.2. *Riflessi della sentenza sulle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Amministrazioni locali*

Alla luce dei principi affermati dalla Corte costituzionale, emergono con particolare evidenza alcune criticità, già evidenziate anche dall'UPB, con riferimento alle relazioni finanziarie tra lo Stato e le Amministrazioni locali e alle modalità con cui sono state attuate le manovre di finanza locale, inclusa quella contenuta nel Legge di bilancio per il 2018¹⁸.

Si pone infatti indirettamente l'esigenza di evitare che situazioni di accumulo di posizioni di avanzo, quali quelle descritte nel paragrafo precedente, configurino un rischio potenziale per i saldi di finanza pubblica.

Inoltre, alcune regole normative e prassi amministrative sembrano presentare elementi di incoerenza rispetto ai principi affermati dalla Corte in merito all'abuso di tecnicismi contabili suscettibili di opacizzare la leggibilità della normativa contabile. In particolare, solo a titolo esemplificativo:

a. richiesta di esposizione di avanzi in luogo del pareggio. La prassi normativa di articolare le nuove manovre a carico degli enti come richiesta di esposizione di avanzi non rispetterebbe il principio, affermato dalla citata sentenza, secondo cui "l'equilibrio complessivo deve risultare dalla sommatoria di bilanci in equilibrio e non dalla somma algebrica di bilanci in disavanzo e bilanci in attivo"¹⁹. Inoltre tale modalità attuativa

delle manovre, non sottraendo agli enti la titolarità delle risorse cristallizzate negli avanzi, implicherebbe la natura solo temporanea della relativa indisponibilità e una aspettativa su un aumento della capacità di spesa negli anni seguenti.

A seguito della riforma contabile e della parallela introduzione in Costituzione del principio del pareggio di bilancio anche per le Amministrazioni locali, appare significativo che la Corte costituzionale richiami l'attenzione sui limiti entro i quali vincoli di finanza pubblica possano sovrapporsi alle regole contabili senza ledere l'autonomia di bilancio degli enti.

Occorre peraltro rilevare che la Corte non si è espressa in merito alla legittimità costituzionale della disposizione di cui all'articolo 9, comma 5 della L. 243/2012 che prevede la possibilità che la legge imponga agli enti territoriali il conseguimento di ulteriori obblighi rispetto al pareggio, ove ciò si renda necessario al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica del complesso delle Amministrazioni pubbliche;

b. artifici contabili non trasparenti. Sotto tale categoria appaiono ricadere le prassi di attuare anno per anno le manovre adottate negli esercizi precedenti, sostituendo i tagli previsti con l'obbligo di esporre avanzi. Nel caso delle Regioni, ad esempio, i tagli già previsti a legislazione vigente sono stati frequentemente elisi mediante: a) l'attribuzione nel nuovo bilancio di trasferimenti (spesso virtuali in conto competenza) sui quali operare la riduzione; b) la parallela richiesta di esposizione di avanzi ai fini della regola del pareggio. Oltre a

¹⁸ Cfr. Ufficio parlamentare di bilancio (2017), "Rapporto sulla politica di bilancio 2018", par. 3.8, dicembre.

¹⁹ Fatta salva la procedura di scambio di spazi tramite intese.

produrre potenzialmente un accumulo di avanzi, tali misure appaiono infatti quali “tecnicismi contabili” suscettibili di offuscare la trasparenza dei rapporti finanziari tra lo Stato e le Regioni e di favorire una lettura distorta del contenuto fattivo delle manovre finanziarie. Si è nella situazione paradossale di presentare come assegnazione di risorse aggiuntive per specifiche finalità (come ad esempio l’edilizia sanitaria o la riduzione del debito) misure finalizzate a costituire poste contabili da tagliare per attuare manovre pregresse²⁰;

- c. prassi amministrative inefficienti. Determinante nella formazione degli avanzi sono i ritardi nella erogazione dei trasferimenti da parte dello Stato alle Amministrazioni locali. Al fine di consentire una corretta programmazione che consenta il pieno utilizzo delle entrate attese, l’ammontare delle risorse spettanti dovrebbe essere noto su base pluriennale, evitando la prassi di definire l’importo dei trasferimenti tardivamente nel corso dell’esercizio e di erogarne parte a ridosso della chiusura dello stesso.

La sentenza della Corte apre anche alla necessità di una riflessione sul mantenimento del cosiddetto doppio binario di regole per le Amministrazioni territoriali, quello proveniente dal pareggio di bilancio e quello derivante dalla normativa contabile. Il superamento dell’attuale assetto avrebbe

²⁰ Per una sintetica descrizione di tali misure si rinvia in particolare al paragrafo 3.8.2 del citato Rapporto sulla politica di bilancio 2018.

implicazioni rilevanti nei rapporti finanziari tra Amministrazioni pubbliche, in particolare ai fini del coordinamento della finanza pubblica per il rispetto delle regole di bilancio. Esso implicherebbe infatti una modifica dell’indirizzo fino ad oggi seguito che vede nello Stato il soggetto con il potere di coordinamento esercitato mediante la regolazione dell’utilizzazione di spazi di bilancio degli altri soggetti. La piena disponibilità degli avanzi una volta accertati da parte degli enti territoriali implicherebbe – ai fini del controllo dei saldi delle Amministrazioni pubbliche – che lo Stato compensi (e sia in condizione di farlo) gli eventuali disallineamenti di competenza economica tra entrate e spese che il libero utilizzo degli avanzi da parte delle Amministrazioni territoriali potrebbe comportare. Si porrebbe l’esigenza di monitorare da parte dello Stato la formazione e l’utilizzo degli avanzi per affrontare tempestivamente eventuali dinamiche di utilizzazione degli avanzi diverse da quelle previste.

La transizione sembrerebbe richiedere alcune condizioni dirette a garantire che gli avanzi non risultino di natura meramente contabile: a) il completamento della applicazione del sistema contabile disegnato dal D.Lgs. 118/2011 (ad esempio con l’integrale accantonamento al FCDE, già previsto per il 2021) per rendere efficaci i presidi per una ordinata gestione di bilancio; b) un processo di trasparente emersione di posizioni debitorie verso partecipate e soggetti terzi, nonché il rispetto dei termini di pagamento dei fornitori. La transizione dovrebbe comunque mantenere un carattere di gradualità al fine di consentire un percorso per il progressivo smaltimento degli avanzi in essere.