



CORTE DEI CONTI

SEZIONE DELLE AUTONOMIE

Contabilizzazione ed utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità: corretta interpretazione delle norme di cui all'art. 1, commi 692-701, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Deliberazione n. 28/SEZAUT/2017/QMIG



Corte dei Conti

Sezione delle autonomie

N. 28/SEZAUT/2017/QMIG

Adunanza del 18 dicembre 2017

Presieduta dal Presidente di sezione

Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione

Roberto TABBITA, Maurizio GRAFFEO, Diodoro VALENTE, Agostino CHIAPPINIELLO, Francesco PETRONIO, Antonio FRITTELLA, Fulvio Maria LONGAVITA,

Consiglieri

Carmela IAMELE, Marta TONOLO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Alessandro PALLAORO, Stefania PETRUCCI, Francesco ALBO, Massimo VALERO, Dario PROVVIDERA, Mario ALÌ, Paolo ROMANO, Marcello DEGNI, Rossella BOCCI, Valeria FRANCHI, Giampiero PIZZICONI, Tiziano TESSARO, Simonetta BIONDO

Primi Referendari

Giovanni GUIDA, Marco RANDOLFI, Vanessa PINTO

Visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;

Visto l'art. 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e le successive modifiche ed integrazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

Vista la deliberazione n. 4/2017/QMIG, con la quale le Sezioni riunite per la Regione siciliana hanno rimesso al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, una questione di massima in materia di contabilizzazione e utilizzazione delle anticipazioni di liquidità da parte delle regioni;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 16 del 27 settembre 2017, con la quale, valutati i presupposti per il deferimento della questione ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, è stata rimessa alla Sezione delle autonomie la pronuncia in ordine all'anzidetta questione di massima;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 6661 dell'11 dicembre 2017 di convocazione della Sezione delle autonomie per l'odierna adunanza;

Uditi i relatori, Consiglieri Alfredo Grasselli, Adelisa Corsetti e Stefania Petrucci;

PREMESSO

La questione di massima sollevata dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo, con deliberazione 10 novembre 2017, n. 4/QMIG, è incentrata sulla corretta interpretazione delle norme di cui all'art. 1, commi 692-701, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di bilancio 2016), che introducono una peculiare disciplina della contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità, a seguito della sentenza della Corte costituzionale n. 23 luglio 2015, n. 181. La questione di legittimità costituzionale era stata sollevata dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte in sede di giudizio di parificazione del rendiconto 2013 della Regione, che, in base a proprie leggi (nn. 16 e 19/2013), aveva utilizzato le predette risorse in difformità dai principi precisati da questa Sezione con deliberazione 18 luglio 2014, n. 19.

In particolare, la Sezione remittente chiede che si pervenga ad un'interpretazione univoca delle disposizioni sull'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità a copertura del disavanzo di amministrazione, come declinate dai commi 693 e ss. della l. n. 208/2015, affinché non sia compromessa la finalità della sterilizzazione delle risorse erogate a favore delle Regioni. L'esigenza di un opportuno strumento a garanzia del rischio di espansione della spesa – già evidenziata da questa Sezione e dal Giudice delle leggi con le richiamate pronunce – è stata ulteriormente ribadita dalla Corte costituzionale da ultimo con sentenza 27 aprile 2017, n. 89.

In sintesi, la presente questione origina dal giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione siciliana per l'esercizio 2016, all'esito del quale le Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo, con deliberazione 1 agosto 2017, n. 3/SS.RR./PARI, hanno dichiarato regolare il conto del bilancio con esclusione della posta contabile riferita al fondo perdite società

partecipate (in relazione all'insufficiente accantonamento predisposto con riguardo ai dati relativi alla partecipata AST S.p.A.), previa declaratoria di irrilevanza della questione di legittimità costituzionale sollevata dal PM nel corso dell'udienza.

Il dubbio di costituzionalità riguardava l'art. 2, comma 1, della L.R. 14 luglio 2016, n. 14, che ha inserito il comma 1-bis, all'art. 1, della L.R. 30 settembre 2015, n. 21 (Assestamento del bilancio di previsione della Regione per il triennio 2015-2017), con l'intento di adeguare l'importo della rata costante per il ripiano decennale del disavanzo, in attuazione dell'art. 9, comma 5, d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla l. 6 agosto 2015, n. 125, alle norme della legge di stabilità 2016.

L'art. 1, comma 1-bis, della L.R. n. 21/2015, così disponeva *«A decorrere dall'esercizio finanziario 2016, parte della suddetta quota annua costante di cui al comma 1 è determinata in relazione alle disposizioni discendenti dai commi 692 e 698 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208»*. Con il sopraggiunto art. 3, comma 7, L.R. 9 maggio 2017, n. 8, si specifica che la rideterminazione della rata decennale opera *“Per gli esercizi finanziari 2016, 2017 e 2018”*, con applicabilità della nuova disposizione a decorrere dal 1° gennaio 2017. Nel resto, è invariata la disposizione dell'art. 1, comma 1-bis, della L.R. n. 21/2015.

La valutazione di irrilevanza, compiuta dalle Sezioni riunite, si fonda sulle verifiche eseguite in sede di parificazione, da cui è emerso che le disposizioni introdotte con l'art. 2, comma 1, della L.R. n. 14/2016 (l'art. 1, comma 1-bis, della L.R. n. 21/2015, vigente nel 2016) non hanno avuto effettiva incidenza sul risultato di amministrazione per l'esercizio 2016. Infatti, nella deliberazione n. 3/SS.RR./PARI si dà atto che la *«Regione, in relazione alle anticipazioni di liquidità erogate a proprio favore - nel 2014 di importo pari a 284.871.706,41 euro e a 606.097.000,00 euro e nel 2015 per 1.776.000.000,00 di euro - ha proceduto, nel rispetto, peraltro, delle specifiche indicazioni operative formulate dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, alla sterilizzazione delle somme a tale titolo accertate in entrata attraverso la contemporanea iscrizione in bilancio di corrispondenti poste in appositi capitoli di spesa non impegnabili»*.

Tuttavia, le Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo hanno ravvisato la necessità di proporre, con separata pronuncia, questione di massima al Presidente della Corte dei conti affinché fosse espresso un indirizzo nomofilattico sulla corretta interpretazione delle norme sulla contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità, dal momento che le disposizioni della legge regionale richiamano espressamente quelle del legislatore statale (l'art. 1, commi 692-698, l. n. 208/2015).

Di qui l'emanazione della deliberazione 10 novembre 2017, n. 4/QMIG, da parte delle stesse Sezioni riunite.

Dalle risultanze contabili esposte nella decisione di parifica, emerge che la Regione ha optato per la copertura di una quota del disavanzo di amministrazione – 2,592 miliardi su un totale di 6,099 miliardi di disavanzo – con l'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità e che l'importo

di detto fondo è confluito nel risultato di amministrazione, sia pure tra i vincoli formalmente attribuiti dall'ente, anziché come parte accantonata.

In sostanza, la sterilizzazione delle anticipazioni di liquidità è effettuata dalla Regione nel bilancio di previsione 2016 mediante iscrizione in entrata della voce "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità" per l'intero importo delle somme ricevute, che ammontano a 2,667 miliardi di euro. Dall'altro lato, in spesa, l'Amministrazione regionale *«ha allocato separatamente la quota trentennale di disavanzo imputabile all'esercizio per effetto dell'accantonamento (capitolo 9 spesa, pari a 75,3 milioni di euro) e la quota di Fondo da rinviare al successivo esercizio (capitolo 900024, rimborso prestiti, pari a 2.591,7 milioni di euro) per un importo complessivo pari alla voce di entrata»*, come risulta dalla tabella 1.2.10 allegata alla relazione di parifica e richiamata nella deliberazione di remissione.

La stessa operazione viene ipotizzata dalla Regione per gli esercizi successivi, ossia dal 2017 al 2045, mediante un piano di riparto nel quale la rata di copertura del disavanzo di amministrazione viene a coincidere con la quota di rimborso dell'anticipazione di liquidità (capitolo 9 spesa) e non sembra indicata come voce a sé stante.

Le Sezioni riunite remittenti individuano nella predetta modalità di contabilizzazione – ritenuta astrattamente consentita dall'art. 1, comma 693 e ss., l. n. 208/2015 – possibili fattori di criticità, essenzialmente riconducibili al venir meno degli effetti sostanziali della sterilizzazione (che con siffatta tecnica contabile sarebbero annullati) con conseguente espansione della spesa. Nella delibera si precisa che *«Lo sforzo di rientro dal disavanzo richiesto all'ente, secondo quanto rappresentato nei documenti contabili esaminati ed in applicazione delle disposizioni citate, è praticamente nullo, ossia corrispondente a quello che si ha in mancanza della c.d. «sterilizzazione» (2.591,7 milioni di euro)»*.

Nella seconda ipotesi ermeneutica viene, invece, ipotizzato che il significato del precetto *«sia quello di prescrivere che accanto alla quota annua di rimborso dell'anticipazione gli enti iscrivano in bilancio anche una quota, di pari importo, a titolo di ripiano del disavanzo»*.

CONSIDERATO

1. Preliminarmente si deve precisare che esula dalla competenza della Sezione delle autonomie l'esame di profili attinenti alla L.R. 14 luglio 2016, n. 14, richiamata nel preambolo della deliberazione n. 4/QMIG ma non oggetto della questione di massima, ferme restando le valutazioni delle Sezioni riunite per la Regione siciliana sull'impatto della normativa regionale, ai fini dell'eventuale adozione delle iniziative previste dall'ordinamento.

La pronuncia viene resa, pertanto, con riferimento all'interpretazione della normativa statale in materia di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità, di rilevante interesse per tutte le Sezioni regionali di controllo.

Poiché la questione in esame coinvolge anche la disciplina dell'armonizzazione contabile, in quanto le modalità di registrazione del fondo anticipazione di liquidità è presa in considerazione

negli schemi allegati al d.lgs. n. 118/2011, in via generale, si può soltanto richiamare quanto già espresso nella deliberazione n. 3/2016 (v. par. 1 del “Considerato”) circa il fatto che *«In una prospettiva sistematica costituzionalmente orientata il concetto di armonizzazione deve essere inteso come un complesso normativo unitario e inscindibile (...), L'introduzione della nuova disciplina contabile nelle Autonomie speciali deve quindi avvenire preservando la sostanza dell'ampio e complesso processo di armonizzazione senza ridurne la portata attraverso l'introduzione di criteri interpretativi che finirebbero per riprodurre aspetti di disomogeneità nei conti degli enti territoriali»*.

2. Per una corretta interpretazione ed applicazione delle disposizioni in gioco appare opportuno rammentare sia la ragione storica che ha dato luogo ad eccezionali interventi da parte dello Stato (dd.ll. nn. 35/2013, 72/2013, 102/2013, 66/2014) sia la natura del fenomeno economico sottostante.

La possibilità concessa dallo Stato a Regioni ed enti locali dalle c.d. anticipazioni di liquidità nasce dall'esigenza di consentire alle amministrazioni territoriali pagamenti per spese già effettuate, con conseguente consegna di beni e servizi da parte di privati fornitori, ma senza corresponsione del prezzo pattuito, perché le coperture formalmente previste nei bilanci degli enti non avevano trovato effettiva realizzazione. Il fenomeno del debito verso i fornitori e dei ritardi nei pagamenti aveva assunto dimensioni rilevanti, tali da aggravare una situazione economica del sistema produttivo nazionale già pesantemente compromessa dal quadro congiunturale. Opportunamente e necessariamente, dunque, lo Stato è intervenuto per dare impulso alla ripresa economica del Paese.

D'altro canto si deve porre in evidenza che la situazione sopra descritta nasce evidentemente da una gestione poco accorta, che non si è curata di allineare le possibilità di spesa alle risorse realmente disponibili. Conseguentemente l'accesso alle anticipazioni di liquidità si configura come un debito assunto per far fronte a debiti pregressi.

L'eccezionalità dell'intervento statale e l'anomalia patologica delle gestioni territoriali impone un trattamento del tutto peculiare e differenziato rispetto al normale debito a lungo termine.

In questa prospettiva si pone la giurisprudenza della Corte costituzionale, che, nel ritenere costituzionalmente legittime le misure straordinarie sopra richiamate, ammonisce che da questa immissione di risorse non si verifichino effetti distorsivi sui risultati e non si provochino ulteriori spese non correlate ad effettive nuove disponibilità.

Le richiamate sentenze nn. 181/2015 e 89/2017 forniscono una chiave di lettura per un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 1, commi 692 e ss. della l. n. 208/2015, emanata per dare concreta attuazione alla prima delle pronunce menzionate. È utile rammentare anche la sentenza n. 247/2017, che, pur riguardando altri profili della disciplina contabile, fornisce utili spunti. Tra l'altro il Giudice costituzionale rileva che *«non potrebbe ritenersi consentito un abuso della “tecnicità contabile” finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla disciplina specificativa dei principi costituzionali di natura finanziaria e di quelli ad essi legati da un rapporto di interdipendenza»*. Sicuramente si tratta di un monito agli organi

legislativi ma, in pari tempo, costituisce anche un criterio interpretativo e applicativo per gli operatori.

3. Tanto premesso, si rileva che la questione proposta dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana assume particolare rilevanza nell'ambito delle valutazioni che le Sezioni regionali di controllo sono chiamate ad effettuare sui documenti contabili delle Regioni e, in particolare in occasione dei giudizi di parificazione dei rendiconti regionali considerata l'incidenza del fondo per le anticipazioni di liquidità sul risultato d'amministrazione.

La disposizione fondamentale in materia è quella recata dall'art. 1, comma 692, della l. n. 208/2015, secondo cui nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti, deve essere iscritto il fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata, ai sensi dell'articolo 42 del d.lgs. n. 118/2011.

Come efficacemente chiarito dal Giudice delle Leggi, la locuzione "confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata" altro non significa che "neutralizzazione" della correlata posta attiva ai fini del calcolo del risultato di amministrazione. Infatti, a differenza del caso del mutuo ove il capitale e gli interessi pesano sul risultato di amministrazione per la sola rata annuale, per l'anticipazione di liquidità è l'intera somma "sterilizzata" ad essere iscritta tra le passività (Corte cost., sentenza n. 89/2017).

A tali conclusione era giunta anche la Sezione delle autonomie che, già con deliberazione n. 19/SEZAUT/2014/QMIG, aveva desunto dalla riconosciuta natura di anticipazione delle somme erogate ai sensi degli artt. 2 e 3, d.l. n. 35/2013, la volontà del legislatore di escludere che esse potessero concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa ed aveva suggerito, quale soluzione percorribile, proprio la costituzione di apposito fondo (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF da ridursi progressivamente dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti.

Con successiva deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG, la Sezione delle autonomie aveva ribadito che la sterilizzazione degli effetti che le anticipazioni di liquidità erogate ai sensi del d.l. n. 35/2013 producono sul risultato di amministrazione va effettuata stanziando nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti un fondo, non impegnabile, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, la cui economia confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

L'esatta determinazione del risultato di amministrazione e la conseguente scomposizione nelle quote previste dal legislatore dell'armonizzazione ai sensi dell'art. 42 del d.lgs. n. 118/2011 assume, infatti, primaria rilevanza nel giudizio di parificazione poiché consente di esprimere con veridicità e correttezza gli esiti finali della gestione.

Il fondo anticipazioni di liquidità deve essere trattato diversamente dalle altre tipologie di accantonamenti e vincoli concettualmente e formalmente diverse, in quanto riferibili ad ipotesi di gestione “ordinaria”. Così, ad es., non è coerente con tale peculiare disciplina l'appostazione, in sede di bilancio di previsione, del fondo anticipazioni di liquidità in uscita al titolo I della spesa, anziché al titolo IV (Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione 30 novembre 2017, n. 157/PRSP/2017).

Parimenti incongruente sarebbe l'appostazione tra i vincoli formalmente attribuiti dall'Ente per i quali si intendono, invece, quelli previsti dal principio applicato 9.2, derivanti da entrate straordinarie, non aventi natura ricorrente, accertate e riscosse cui l'amministrazione ha formalmente attribuito una specifica destinazione.

4. Il “peso” costituito dal fondo di anticipazioni di liquidità sul risultato d'amministrazione può contribuire a determinare un disavanzo. Appare opportuno, pertanto fornire alcune precisazioni anche in tema di gestione del disavanzo.

La normativa in tema di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità erogate alle Regioni introdotta dall'art. 1, comma 692 e ss. della l. n. 208/2015, ove sono state trasfuse le disposizioni del citato d.l. n. 179/2015, appare incentrata oltre che sul già richiamato obbligo di iscrivere, nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, un fondo anticipazioni di liquidità, sull'utilizzo annuale del predetto fondo (commi 693, 695, 700) e sul ripiano dell'eventuale disavanzo risultante nell'esercizio di erogazione dell'anticipazione (commi 694 e 696) o derivante dall'accantonamento al fondo (comma 699).

Trattasi, quindi, di una disciplina articolata e peculiare applicabile esclusivamente agli enti regionali e che, come rilevato dalla Consulta, prevede un percorso agevolato di ripiano del maggiore disavanzo derivante dall'accantonamento al fondo, disponendo che lo stesso avvenga annualmente per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio precedente (Corte cost., sentenza n. 89/2017).

In tal senso è la previsione dell'art. 1, commi 693 e 695 (relativi alle anticipazioni ricevute a decorrere dall'esercizio 2015) e 700 (relativo, quest'ultimo alle Regioni che non hanno inizialmente seguito la procedura del comma 692 e alle situazioni anomale di cui alla sent. Cost. n. 89/2017).

5. La normativa appena delineata afferente alla contabilizzazione del fondo anticipazioni di liquidità, deve, inoltre, trovare coordinamento con la disciplina in materia di armonizzazione contabile la quale prevede, all'art. 39, comma 7, lett. b) e c) del d.lgs. n. 118/2011, che in bilancio, prima di tutte le entrate e le spese, siano iscritti: nell'entrata del primo esercizio, gli importi relativi all'utilizzo dell'avanzo di amministrazione presunto ed in spesa, l'importo del disavanzo di amministrazione presunto. L'art. 40 del d.lgs. n. 118/2011, inoltre, prescrive che, per ciascuno degli esercizi in cui è articolato, il bilancio di previsione sia deliberato in pareggio finanziario di competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione.

L'articolo 42 del d.lgs. n. 118/2011, a sua volta, aggiunge che, nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare e da applicare al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione.

In particolare, il comma 12 del citato art. 42 precisa che l'eventuale 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 nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

Deve, inoltre, trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione rilevato che l'impegno contabile per il rimborso dell'anticipazione va imputato ai singoli bilanci degli esercizi successivi in cui vengono a scadenza le obbligazioni giuridiche passive corrispondenti alle rate di ammortamento annuali. La relativa copertura finanziaria va assunta a valere sulle risorse che concorrono all'equilibrio corrente di competenza, individuate *ex novo* ovvero rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 33/SEZAUT/2015/QMIG).

Appare, quindi, evidente che la copertura per le quote annuali di rimborso non può essere individuata nel predetto fondo anticipazione di liquidità nel rispetto dei principi costituzionali di buon andamento e sostenibilità del debito pubblico sanciti dall'art. 97 della Costituzione.

6. Il percorso agevolato di ripiano del disavanzo generato dall'accantonamento del fondo anticipazioni di liquidità si distingue, inoltre, dal recupero del disavanzo previsto, esclusivamente per gli enti regionali, dall'art. 9, comma 5, del d.l. n. 78/2015 che consente, anch'esso in deroga all'art. 42, comma 12, del d.lgs. n. 118/2011, di ripianare il disavanzo al 31 dicembre 2014, al netto del debito autorizzato e non contratto, nei dieci esercizi successivi a quote costanti, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo, sottoposto al parere del collegio dei revisori, nel quale sono individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio.

Infatti, il disavanzo individuato dalla disposizione eccezionale dell'art. 9, comma 5, è il disavanzo alla data del 31 dicembre 2014 ovvero il disavanzo antecedente all'avvio del nuovo sistema di armonizzazione contabile.

Il disavanzo risultante nell'esercizio di erogazione dell'anticipazione (commi 694 e 696) o il disavanzo derivante dall'accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità (comma 699) costituiscono, invece, una differente tipologia di disavanzo per la quale è espressamente consentito dalla l. n. 208/2015 un ripiano che, in ipotesi, può avere una durata corrispondente a quella del piano di restituzione dell'anticipazione ricevuta (fino a trent'anni).

Non vi è dubbio che trattasi in entrambi i casi di una legislazione di natura eccezionale così come più volte qualificata anche dalla Corte costituzionale (sentenze n. 107/2016, n. 279/2016 e

n. 6/2017) poiché prescrive il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali molto vasti oltre l'ordinario ciclo di bilancio con ricadute negative in termini di equità intergenerazionali; sono, comunque, tipologie di disavanzo che hanno differente natura e soggiacciono a distinte modalità di recupero.

Il decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 4 agosto 2016, di aggiornamento al principio contabile in materia di programmazione di cui all'allegato 4/1 (applicabile anche alle Regioni ai sensi dell'art. 36, comma 5, d.lgs. n. 118/2011), ha suddiviso, con riferimento alle Regioni, mediante un apposito prospetto, tutte le seguenti quote di disavanzo espressamente previste da disposizioni di legge: disavanzo da debito autorizzato e non contratto, disavanzo al 31 dicembre 2014 da ripianare con piano di rientro, disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui, disavanzo tecnico al 31 dicembre, disavanzo da costituzione del fondo anticipazioni di liquidità ex d.l. n. 35/2013 (solo per le Regioni), disavanzo da ripianare con piano di rientro e disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio precedente.

Per ciascuna componente del disavanzo, il paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1, introdotto dal su richiamato D.M. 4 agosto 2016, prevede che la nota integrativa al bilancio debba indicare le relative modalità di ripiano secondo le rispettive discipline, mentre la relazione sulla gestione al rendiconto deve analizzare le quote di disavanzo effettivamente ripianate nel corso dell'esercizio.

Tale necessaria distinzione delle forme di disavanzo trova, quindi, evidente fondamento nei principi di trasparenza, veridicità, correttezza e comprensibilità dei bilanci e richiede di conseguenza, a carico degli Enti territoriali, l'obbligo di rispettare differenti modalità di ripiano, così come previste dal legislatore.

7. In conclusione, operativamente:

a) nel titolo di spesa riguardante il rimborso dei prestiti deve essere iscritto il fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione come quota accantonata, ai sensi dell'articolo 42 del d.lgs. n. 118/2011;

b) negli anni successivi all'erogazione dell'anticipazione l'importo da registrare nel titolo del rimborso dei prestiti ai fini della sterilizzazione è determinato ogni anno, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, detraendo le rate già rimborsate e al netto della rata pagata nell'esercizio per gli enti che hanno ottenuto le anticipazioni di liquidità a decorrere dal 2015 (comma 692) o al netto della rata pagata nell'esercizio precedente per le Regioni che negli anni 2013 e 2014 non avevano accantonato il fondo nel risultato d'amministrazione (commi 698-700);

c) nel titolo del rimborso prestiti va indicata la rata di rimborso annuale dell'anticipazione ottenuta, che deve essere finanziata con risorse proprie del bilancio regionale;

d) in entrata, va computato nella voce "Utilizzo avanzo di amministrazione" con espressa indicazione "di cui Utilizzo Fondo anticipazioni di liquidità (DL 35/2013 e successive modifiche

e rifinanziamenti)” l’importo corrispondente al fondo risultante al 31 dicembre dell’esercizio precedente;

e) nel prospetto relativo alla composizione del risultato d’amministrazione deve essere indicato come posta di segno negativo tutto l’importo residuo del fondo anticipazioni;

f) la prima voce della spesa “Disavanzo di amministrazione” deve essere comprensiva anche della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell’anticipazione ricevuta; della specifica voce di disavanzo occorre dare distinta evidenza nella nota integrativa bilancio (paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1 allegato al d.lgs. n. 118/2011).

8. Come sopra precisato, l’accantonamento del fondo anticipazioni di liquidità costituisce un “peso” a garanzia di una corretta gestione delle spese.

Potrebbe verificarsi, peraltro, che l’oculata gestione di un ente e il recupero di residui attivi producano risorse che, in apparente incoerenza con i principi di sana gestione finanziaria, potrebbero apparire bloccate, in quanto non destinabili a spesa “nuova”. In realtà in questa (auspicabile) situazione, sempre in una lettura costituzionalmente orientata delle norme sopra esaminate, la naturale conseguenza dovrebbe essere quella della destinazione di dette risorse alla riduzione/estinzione del debito con lo Stato, previa rinegoziazione dei contratti stipulati con il MEF.

In tal modo si accelererebbe il percorso di allineamento della cassa con la gestione di competenza, si alleggerirebbe il bilancio di un notevole onere pluriennale, si ridurrebbe la spesa per il pagamento degli interessi contrattualmente previsti. E da ultimo, ma non infimo, si recupererebbe, almeno in parte, la violazione del “patto intergenerazionale”, considerato che la politica del recupero pluriennale (trentennale nel caso di specie) dei vari tipi di disavanzi degli enti territoriali sta scaricando sulle prossime generazioni masse notevoli di debito.

9. Profili di criticità potrebbero presentarsi per quegli enti che non abbiano proceduto fin dall’inizio ad operare una sterilizzazione delle somme introitate a titolo di anticipazioni di liquidità, ed abbiano poi proceduto alla costituzione del fondo e al relativo accantonamento ai sensi del comma 698. Laddove detti enti avessero in prima battuta dato copertura a nuove spese con le anticipazioni di liquidità, la mera formale applicazione del procedimento contabile sopra descritto potrebbe non portare a considerare dette spese, in realtà effettuate senza reale copertura e, quindi, causative di un disavanzo reale, da ripianare con risorse proprie secondo l’ordinaria disciplina. In una lettura costituzionalmente orientata, infatti, sulla scorta della giurisprudenza del Giudice delle leggi, deve ritenersi che le norme sulle modalità di registrazione del fondo in esame e del relativo accantonamento debbano essere interpretate ed applicate in conformità al principio della necessità di copertura di nuove spese con risorse effettive, mentre sarebbe elusivo ricorrere alla disponibilità di somme concesse dallo Stato per il pagamento di debiti pregressi.

10. Seguendo le riferite modalità applicative, le disposizioni recate dall'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, coordinate con la disciplina dell'armonizzazione contabile vigente non sembrano compromettere la finalità di sterilizzazione delle risorse erogate a favore delle Regioni più volte evidenziata dalla Corte costituzionale, in quanto non producono effetti espansivi della spesa.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalle Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo, con deliberazione 10 novembre 2017, n. 4/QMIG, enuncia i seguenti principi di diritto:

- 1) il fondo anticipazioni di liquidità deve essere allocato in bilancio nel titolo IV della spesa come specifica voce del Rimborso prestiti, non impegnabile e non pagabile; detto fondo è determinato ogni anno, rispetto all'anticipazione originariamente ottenuta, detraendo le rate già rimborsate e al netto della rata pagata nell'esercizio (comma 692) o nell'esercizio precedente (commi 698-700); lo stesso importo è riportato come posta negativa alla specifica voce "Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti" nel prospetto dimostrativo della composizione del risultato d'amministrazione di cui all'allegato A) degli schemi di rendiconto (allegato 10 al d.lgs. n. 118/2011);*
- 2) la prima voce della spesa "Disavanzo di amministrazione" deve essere comprensiva della quota annuale di ripiano del disavanzo da accantonamento al fondo anticipazioni di liquidità determinata in misura pari alla rata di rimborso annuale dell'anticipazione ricevuta; della specifica voce di disavanzo occorre dare distinta evidenza nella nota integrativa bilancio (paragrafo 9.11.7 del principio contabile 4/1 allegato al d.lgs. n. 118/2011);*
- 3) il fondo anticipazioni liquidità sterilizzato nel risultato di amministrazione – come parte accantonata – è annualmente applicato, ai sensi dell'art. 1, commi 693 e 700 della l. n. 208/2015, in entrata del bilancio di previsione dell'esercizio successivo come "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";*
- 4) tali modalità operative devono essere seguite fino al termine del periodo contrattualmente previsto per l'integrale rimborso delle anticipazioni allo Stato, con conseguente azzeramento della voce "Utilizzo fondo anticipazioni di liquidità";*
- 5) deve trovare adeguata contabilizzazione anche la quota di rimborso annuale dell'anticipazione di liquidità, da finanziare con risorse da individuare ex novo ovvero disponibili per effetto della riduzione strutturale della spesa;*
- 6) per gli enti che non abbiano provveduto fin dall'inizio a sterilizzare le somme introitate a titolo di anticipazione di liquidità e che abbiano proceduto all'accantonamento al fondo ai sensi del comma 698 dell'art. 1 della l. n. 208/2015, le eventuali nuove spese in precedenza effettuate a valere sulle anticipazioni di liquidità concorrono a formare disavanzo effettivo da ripianare secondo le ordinarie modalità di recupero del disavanzo.*

Le Sezioni riunite per la Regione siciliana in sede di controllo si atterranno ai principi di diritto enunciati nel presente atto di orientamento, ai quali si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito in legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 18 dicembre 2017.

I Relatori

F.to Alfredo GRASSELLI

F.to Adelisa CORSETTI

F.to Stefania PETRUCCI

Depositata in segreteria il 19 dicembre 2017

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO

Il Presidente

F.to Adolfo T. DE GIROLAMO

