



## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL MOLISE

nella Camera di Consiglio del 18 maggio 2020

dott.ssa	Lucilla Valente	Presidente
dott.	Sergio Gasparri	Consigliere
dott.	Domenico Cerqua	Referendario, relatore

\*\*\*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VISTO il decreto con il quale il Presidente della Sezione ha ripartito tra i Magistrati i compiti e le iniziative riferibili alle varie aree di attività rientranti nella competenza della Sezione regionale di controllo per il Molise per l'anno 2020;

VISTA la nota prot. n. 744 del 23 aprile 2020, acquisita al protocollo di questa Sezione n. 737, del 24 aprile 2020, con cui il Sindaco del Comune di Pescopennataro (IS) ha avanzato richiesta di parere;

VISTA l'ordinanza n. 14/PRES/2020, del 14 maggio 2020, con la quale il Presidente della Sezione ha convocato, per il 18 maggio 2020, la Camera di consiglio "da remoto" ex art 84, comma 6 e 85 del decreto-legge 17 marzo 2020 n. 18 (convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27);

UDITO il relatore, Ref. Domenico Cerqua;

#### FATTO

Il Sindaco del Comune di Pescopennataro ha formulato una richiesta di parere riguardante le operazioni contabili da eseguirsi nel rispetto della recente sentenza della Corte Costituzionale 28 gennaio 2020, n. 4, con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 (*"Disposizioni urgenti in materia di enti territoriali. Disposizioni per garantire la continuità dei dispositivi di sicurezza e di controllo del territorio. Razionalizzazione delle spese del Servizio sanitario nazionale nonché norme in materia di rifiuti e di emissioni industriali"*), convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2015, n. 125, e dell'articolo 1, comma 814, della legge 27 dicembre 2017, n. 205.

In particolare, l'ente istante sollecita il pronunciamento della Sezione sulla seguente, articolata questione:

- *"se l'efficacia immediatamente vincolante per la nuova definizione del disavanzo e per l'adozione delle correzioni atte a porvi rimedio, di cui alla sentenza della Corte costituzionale, sia da intendersi nella corretta ridefinizione delle risultanze finali per il 2017 e il 2018 considerando ora per allora l'obbligatorio accantonamento del FCDE insieme a quello del FAL, nonostante nei periodi di riferimento fosse di fatto prevista dal legislatore la possibilità di utilizzare l'accantonamento obbligatorio del FAL per coprire anche il FCDE, neutralizzandone gli effetti"*;

- *“ove applicabile il caso precedente, le modalità di ripiano/riparto dei disavanzi così come rideterminati rispetto alla Sentenza costituzionale n. 4/2020, sulla base dei rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento e nel rispetto dei parametri costituzionali vigenti in subiecta materia”.*

La richiesta di parere in esame si conclude precisando che alla Sezione sarebbe domandata, in sostanza, *“l’interpretazione [della] sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020”* e degli *“artt. 39-ter e 39-quater del D.L. 30.12.2019 n. 162”*.

## DIRITTO

1. L’istanza risulta formalmente sottoscritta dal Sindaco del Comune di Pescopennataro (IS). Essa è, pertanto, soggettivamente ammissibile, poiché promanante dall’organo legittimato a proporla ai sensi dell’articolo 50 del Decreto Legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

Sono, inoltre, palesemente integrati i requisiti di ammissibilità oggettiva, dal momento che la richiesta di parere presenta i caratteri della generalità ed astrattezza, non riguarda comportamenti amministrativi suscettibili di valutazione da parte della Procura contabile o di altri organi giudiziari e solleva questioni ricomprese nell’alveo della contabilità pubblica.

### 2. IL QUADRO NORMATIVO E GIURISPRUDENZIALE

Ai fini del compiuto inquadramento delle tematiche ermeneutiche interessate dalla richiesta di parere è opportuno richiamare, preliminarmente, la trama normativa che assume rilevanza nella fattispecie, alla stregua della necessaria delimitazione della questione controversa.

Come noto il Legislatore, nel quadro degli interventi finalizzati a porre riparo ai crescenti ritardi delle pubbliche amministrazioni nell’adempimento delle proprie obbligazioni, a far data dall’emanazione del D.L. n. 35 del 2013 ha periodicamente introdotto discipline temporanee, di natura speciale, aventi ad oggetto misure di soccorso finanziario in favore di Regioni, Province autonome, enti locali ed enti del Servizio sanitario nazionale, al fine di consentire un più celere pagamento dei debiti scaduti.

In particolare e per quanto in questa sede rileva, nel citato decreto-legge (e nelle successive leggi di rifinanziamento) è stata prevista la concessione delle cosiddette *“anticipazioni di liquidità”*, che si concretano nell’erogazione di somme da destinare ai

predetti pagamenti, aventi necessaria natura di mere anticipazioni di cassa (risultando, in caso contrario, violata la regola aurea del divieto, presidiato dall'art. 119, comma 6 della Costituzione, di destinazione dei mutui a spese diverse da quelle di investimento).

Alla natura giuridica di tale istituto giuridico si collega un'ulteriore conseguenza, tempestivamente evidenziata anche dalla Corte costituzionale (sentenza 23 luglio 2015, n. 181): l'impossibilità di considerare le anticipazioni di liquidità, sul piano contabile, come risorse aggiuntive da destinare alla copertura di nuove spese o di disavanzi (o, comunque, al miglioramento del risultato di amministrazione).

Per tali motivi la Sezione delle Autonomie, in sede nomofilattica, ha prontamente e più volte precisato che l'anticipazione deve essere sterilizzata sul lato della spesa, in modo da limitarne gli effetti alla sola provvista di una disponibilità di cassa, utile al pagamento delle obbligazioni pregresse (cfr., *ex plur.*, deliberazioni 18 luglio 2014, n. 19 e 18 dicembre 2015, n. 33).

**2.1 L'ARTICOLO 2, COMMA 6, DEL DECRETO-LEGGE 19 GIUGNO 2015, N. 78 E L'ARTICOLO 2, COMMA 6, DEL DECRETO-LEGGE 19 GIUGNO 2015, N. 78**

Nell'ambito della complessa tematica del rapporto sussistente tra le forme di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità e la loro incidenza sulla determinazione del risultato d'amministrazione, da definire coerentemente con la peculiare natura giuridica dell'istituto, si collocano le note vicende che hanno interessato i contenuti dell'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, secondo cui *"Gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, utilizzano la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione"*.

Il predetto comma è stato oggetto di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 1, comma 814, legge 27 dicembre 2017, n. 205, secondo cui: *"L'articolo 2, comma 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, si interpreta nel senso che la facoltà degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità, di cui all'articolo 1 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, di utilizzare la quota accantonata nel risultato di amministrazione a seguito dell'acquisizione delle erogazioni, ai fini dell'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione, può essere esercitata anche con effetti sulle risultanze finali"*

*esposte nell'allegato 5/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, a seguito del riaccertamento straordinario dei residui effettuato ai sensi dell'articolo 3, comma 7, dello stesso decreto legislativo n. 118 del 2011, nonché sul ripiano del disavanzo previsto dal comma 13 del medesimo articolo, limitatamente ai soli enti che hanno approvato il suddetto riaccertamento straordinario a decorrere dal 20 maggio 2015, fermo restando il rispetto dell'articolo 3, comma 8, del medesimo decreto legislativo n. 118 del 2011, il quale prevede che l'operazione di riaccertamento straordinario sia oggetto di un unico atto deliberativo".*

Le predette disposizioni, dunque, consentendo agli enti locali di sottrarsi all'obbligo di cumulare gli accantonamenti sia al fondo anticipazioni di liquidità (cd. "FAL") che al fondo crediti di dubbia esigibilità (cd. "FCDE") mediante il meccanismo tecnico della "utilizzazione" - ai fini del FCDE - della quota da accantonare a seguito dell'erogazione dell'anticipazione, permettevano di beneficiare di rilevanti effetti positivi sul risultato di amministrazione.

## **2.2 LA SENTENZA N. 4/2020 DELLA CORTE COSTITUZIONALE**

Nell'ambito di un giudizio introdotto a seguito di ricorso proposto avverso una deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Campania, con la quale era stata accertata l'inadeguatezza delle misure correttive adottate dal Comune di Napoli per la gestione del bilancio e disposta la conseguente preclusione dell'attuazione di alcuni programmi di spesa, le Sezioni Riunite in sede giurisdizionale in speciale composizione, con ordinanza del 18 febbraio 2019, hanno sollevato questioni di legittimità costituzionale delle predette norme, di cui si è assunto il contrasto con precedenti pronunce della Consulta (poiché, eliminando la sterilizzazione del fondo di liquidità, avrebbero migliorato in modo fittizio il risultato di amministrazione, provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale), la violazione del principio di equilibrio strutturale del bilancio, in contrasto con gli artt. 81 e 97 della Costituzione (poiché, sovrastimando il risultato di amministrazione, avrebbero influenzato negativamente tutti gli esercizi successivi, attraverso l'azzeramento o l'incisiva riduzione delle poste non impegnabili, funzionali a realizzare economie indispensabili a ripristinare gradualmente l'equilibrio compromesso dalla preesistenza di gravi disavanzi), e dell'articolo 119 della Costituzione (consentendo di destinare il prestito costituito dalle anticipazioni di liquidità a spese diverse da quelle consentite dalle norme straordinarie che ne hanno legittimato l'erogazione), nonché del principio di ragionevolezza (poiché l'indicato meccanismo contabile avrebbe premiato gli enti che,

avendo violato l'obbligo di copertura delle spese inducendosi a un maggiore ricorso all'anticipazione di liquidità, avrebbero visto diminuire il sacrificio economico conseguente al passaggio alla contabilità armonizzata, contrariamente a quanto consentito agli enti più virtuosi).

La Corte Costituzionale, con la sentenza 28 gennaio 2020, n. 4, ritenuto fondato il contrasto con gli artt. 81, 97 e 119, sesto comma, della Costituzione, ha pertanto dichiarato costituzionalmente illegittime le disposizioni censurate, posto che la *“anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità consentita dalle disposizioni impugnate finisce per ledere l'equilibrio del bilancio, il principio di sana gestione finanziaria e, contemporaneamente, viola la “regola aurea” contenuta nell'art. 119, sesto comma, Cost., secondo cui l'indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento”*.

In particolare, è stata accertata la lesione dell'equilibrio del bilancio sul presupposto che, se la *ratio* dell'anticipazione di liquidità *“è quella di riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza, attraverso un'utilizzazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione»* (sentenza n. 181 del 2015), *al di fuori di tale “utilizzazione limitata” il suo impiego risulta in contrasto con l'equilibrio di bilancio”*.

Infatti, ogni mancato accantonamento delle risorse, quantificato secondo l'ordinario criterio di computo del FCDE, consente all'ente locale *“di impiegare un surplus di spesa, pari al mancato accantonamento, coprendolo con risorse “nominali” (ma non reali, perché il meccanismo contabile indebitamente autorizzato dalle norme censurate finisce per ridurre o azzerare il cosiddetto FCDE attraverso la sua sostituzione parziale o totale con l'anticipazione di liquidità), in tal modo incrementando di fatto – senza che ciò appaia dalle scritture ufficiali – il disavanzo di amministrazione già maturato negli esercizi precedenti”*.

Dall'altro lato, risultava violato anche l'articolo 119 della Costituzione, nella misura in cui la facoltà introdotta nel 2015 dal Legislatore contrastava con il principio secondo cui *“le anticipazioni di liquidità costituiscono una forma straordinaria di indebitamento a lungo termine e – in quanto tali – sono utilizzabili in senso costituzionalmente conforme solo per pagare passività pregresse iscritte in bilancio. Esse sono prestiti di carattere eccezionale finalizzati a rafforzare la cassa quando l'ente territoriale non riesce a onorare le obbligazioni passive secondo la fisiologica scansione dei tempi di pagamento”*, nonché con i *“dati elementari dell'esperienza,*

*secondo cui solo un investimento efficace può compensare in positivo l'onere debitorio sotteso alla sua realizzazione. In tale contesto, infatti, risulta «di chiara evidenza che destinazioni diverse dall'investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell'ente pubblico che ricorre al credito» (sentenza n. 188 del 2014). Peraltro, tale precetto custodisce interessi costituzionali che non sono limitati alla mera cura della sana gestione finanziaria, ma si estendono agli interdipendenti profili di tutela della rappresentanza democratica e dell'equità intergenerazionale».*

**2.3 L'ARTICOLO 39-TER DEL DECRETO-LEGGE 30 DICEMBRE 2019, N. 162 (COSIDDETTO "MILLEPROROGHE"), INTRODOTTO DALLA LEGGE 28 FEBBRAIO 2020, N. 8**

Poiché la pronuncia della Corte costituzionale ha prodotto un'efficacia immediatamente vincolante nei confronti degli enti locali interessati, riguardo alla rideterminazione dei risultati di amministrazione e all'adozione delle correzioni atte a porre rimedio alle situazioni di disavanzo emerse, il Legislatore, in sede di conversione del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 (cosiddetto "Milleproroghe"), con la legge 28 febbraio 2020, n. 8, al dichiarato fine di dare attuazione alla sentenza, ha introdotto il nuovo articolo 39-ter, recante disposizioni che - nei termini che saranno esaminati nei seguenti paragrafi - non si limitano a richiamare l'obbligo di accantonamento del fondo anticipazioni di liquidità, ma si preoccupano altresì di rendere meno onerosa la fase di ripiano dell'eventuale disavanzo emerso nonché di regolare, con disciplina applicabile a tutti gli enti locali beneficiari, le modalità di contabilizzazione, nei bilanci di previsione, dei riflessi finanziari dell'istituto giuridico in esame, fino al completo utilizzo del fondo anticipazione di liquidità accantonato al termine di ciascun esercizio.

**2.4 LA RICHIESTA DEL COMUNE**

Nella richiesta di parere il Comune richiama più volte, in modo espresso, i contenuti della sentenza 28 gennaio 2020, n. 4, della Corte costituzionale, di cui in sede di prospettazione del quesito - solo formalmente articolato in due parti distinte - sono riportate anche brevi citazioni significative.

Appare dunque evidente che il contenuto dell'articolo 39-*quater* del decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162 nel testo oggetto di conversione, riguardante la disciplina dell'eventuale disavanzo emergente in sede di rendiconto 2019 per effetto dell'impossibilità di continuare a godere del cosiddetto "metodo semplificato" di calcolo del fondo crediti di dubbia esigibilità da accantonare nel risultato di amministrazione,

non rientra nell'oggetto dell'istanza di esercizio del potere consultivo evocato dal Comune, dovendo ritenersi ivi erroneamente richiamato.

### 3. ANALISI DELL'ARTICOLO 39-TER DEL DECRETO-LEGGE 30 DICEMBRE 2019, N. 162

#### 3.1 MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DELL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ IN SEDE DI RENDICONTO 2019 (ART. 39-TER, COMMA 1)

3.1.1 L'esame delle norme introdotte dal citato articolo 39-ter deve necessariamente muovere dal testo del primo comma, secondo cui *"Al fine di dare attuazione alla sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020, in sede di approvazione del rendiconto 2019 gli enti locali accantonano il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019, per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019"*.

La formulazione legislativa implica la necessità di precisarne, in primo luogo, l'esatta portata applicativa, anche al fine di verificarne la compatibilità con i contenuti della pronuncia della Consulta cui intende dar seguito.

Al riguardo giova premettere che, in un sistema di contabilità finanziaria fondata sul criterio della competenza, vige il principio generale *"di continuità degli esercizi finanziari, per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi"*. Di conseguenza, in caso di errata determinazione del risultato ne *"risulta [...] coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio: quest'ultimo, considerato nella sua prospettiva dinamica, la quale «consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013), esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione. Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari; al contrario, prendere le mosse da infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento"* (Corte costituzionale, sent. 27 aprile 2017, n. 89).

Coerentemente con tali premesse, nella sentenza 4/2019 la Corte Costituzionale, soffermandosi sulle operazioni da eseguire al fine di ovviare agli effetti della pronuncia, ha precisato che *"Con riguardo alla situazione venutasi a creare a causa della non corretta"*

*contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità e dell'extradeficit presumibilmente generato dalla gestione posta in atto nelle more della presente decisione (non risulta allo stato degli atti la realizzazione di alcuna economia in grado di compensare l'allargamento della spesa), l'ente locale dovrà avviare il necessario risanamento nei termini di legge. È chiaro che in un simile contesto non è affatto necessario che l'amministrazione comunale riapprovi - risalendo all'indietro - tutti i bilanci antecedenti alla presente pronuncia, essendo sufficiente che siano ridefinite correttamente tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo, applicando a ciascuna di esse i rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento, in modo da ricalcolare il risultato di amministrazione secondo i canoni di legge".*

Deve in verità osservarsi che l'apparente portata generale delle indicazioni operative fornite dalla Corte non risulta del tutto pacifica. Infatti, dalla circostanza che esse sono collocate all'interno del paragrafo (n. 5) in cui sono trattati profili strettamente connessi alla situazione contabile che ha generato la controversia di merito potrebbe, al contrario, argomentarsi la conclusione che individua il Comune interessato dal giudizio costituzionale (Comune di Napoli) come il loro reale destinatario.

L'orientamento ermeneutico che, al contrario, attribuisce alla prescrizione di procedere alla corretta ridefinizione di *"tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo"*, con la correlata applicazione *"a ciascuna di esse"* dei rimedi giuridici consentiti *"nel periodo di riferimento"*, un ambito applicativo esteso a tutti gli enti locali che, a suo tempo, avevano applicato le disposizioni dichiarate illegittime deve farsi carico di verificare, in primo luogo, se risulti fondatamente prospettabile una interpretazione estensiva del comma 1 dell'articolo 39-ter.

**3.1.2** Il contenuto della predetta disposizione secondo il senso fatto palese dal significato proprio delle parole, unitamente agli argomenti di carattere sistematico ritraibili dall'esame del comma successivo, sembrano escludere la necessità di comparare i risultati di amministrazione tenendo necessariamente conto, per *tutti* gli esercizi interessati, del maggiore accantonamento a titolo di fondo anticipazione di liquidità.

Come ricordato, infatti, nel primo comma si prescrive solo che *"in sede di approvazione del rendiconto 2019 gli enti locali accanton[ino] il fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione al 31 dicembre 2019"*, per un importo pari all'ammontare complessivo delle anticipazioni di liquidità incassate negli esercizi precedenti e, appunto, non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019.

Il comma successivo, parimenti, nel disciplinare le modalità di ripiano dell'eventuale disavanzo, si limita a richiamare *“L'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente”*.

Dal resoconto della seduta delle Commissioni I e V della Camera dei deputati, riunite in sede referente il 13 febbraio 2020 per l'esame e l'approvazione dell'emendamento n. 39.0.62 dei relatori al disegno di legge di conversione del D.L. 162/2019 (che ha introdotto l'articolo 39-ter, non oggetto di ulteriore, specifica trattazione nel successivo iter parlamentare), non emergono indicazioni utili a prospettare alcuna interpretazione funzionale o sistematica in qualche misura divergente da quella letterale.

È opportuno aggiungere che l'interpretazione letterale del comma 1 dell'articolo 39-ter in esame sembra da privilegiare anche sulla scorta di un ulteriore argomento.

Infatti, ove si accedesse alla tesi secondo cui il meccanismo di ripiano accolto dal Legislatore imponga, ai fini del confronto tra i saldi, la previa rideterminazione in diminuzione dei risultati di amministrazione con riferimento a tutte le annualità interessate anziché al solo esercizio 2019, ne deriverebbe l'inapplicabilità della facoltà di ridurre l'impatto negativo del computo del fondo introdotta dal successivo comma 2, per carenza del relativo presupposto (*“eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente”*), proprio agli enti locali che nel 2019 hanno diligentemente posto in essere un'attività di gestione idonea al recupero del disavanzo dell'esercizio precedente (si rinvia, sul punto, ai casi trattati nel successivo par. 4.2), in palese contrasto con la *ratio* ispiratrice dell'intervento normativo.

**3.1.3** Preso atto del dato testuale, e constatato che il contenuto dei primi due commi dell'articolo 39-ter, interpretati secondo il loro tenore letterale, non ripropone norme formalmente sovrapponibili a quelle ritraibili dal combinato disposto degli articoli 2, comma 6 del D.L. 19 giugno 2015, n. 78 (convertito, con modificazioni, nella legge 6 agosto 2015, n. 125) e 1, comma 814, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, ormai espunti dall'ordinamento, è opportuno chiedersi se, concretamente, la limitazione dell'accantonamento del fondo anticipazione di liquidità al solo esercizio 2019 (comma 1), con il conseguente obbligo di calcolare l'eventuale peggioramento del disavanzo in relazione alla quantificazione del risultato di amministrazione dell'esercizio 2018 originariamente approvata dal consiglio comunale dell'ente (comma 2), integri o meno una *violazione del giudicato costituzionale*, eventualmente ripristinando la censurata possibilità *“di utilizzare le anticipazioni di liquidità per modificare il risultato di*

*amministrazione dell'ente locale che le applica, attraverso meccanismi tecnici che convergono nell'elusione dei precetti costituzionali"* (Corte cost. sent. 4/2020 cit.).

Al riguardo occorre considerare che, in sede di esercizio delle funzioni attribuite dall'articolo 7, comma 8 della legge 131/2003, il Collegio è chiamato esclusivamente a identificare le norme ritraibili dalle disposizioni oggetto di esame, essendo precluso il giudizio sulle prime nel raffronto con il contenuto precettivo del parametro costituzionale, ovviamente riservato al Giudice delle leggi (che *"giudica su norme, ma pronuncia su disposizioni"* - C. cost., sentenza 21 marzo 1996, n. 84). In questa prospettiva alla Sezione è assegnato il più limitato compito, di fronte a diverse possibili interpretazioni delle richiamate disposizioni (e non essendo ancora prospettabile la formazione di alcun diritto vivente), di privilegiare conclusioni ermeneutiche che traggano dalla formulazione legislativa norme ritenute conformi alla Costituzione, tenuto altresì conto del vincolo di giudicato costituzionale conseguente alla decisione n. 4/2020 di accoglimento della questione di costituzionalità (che, tra l'altro, non consente al Legislatore di introdurre disposizioni da cui possano ricavarsi norme sostanzialmente equivalenti a quelle dichiarate incostituzionali).

Ciò premesso, va *in limine* evidenziato che a ben vedere, come agevolmente verificabile sul piano applicativo, se la previa rideterminazione in diminuzione dei risultati di amministrazione (appunto dovuta all'accantonamento del fondo anticipazione di liquidità) è effettuata sia per l'esercizio 2019 che per *tutte* le precedenti annualità oggetto di confronto, a tale procedimento non consegue, limitatamente alla **quantificazione** dell'eventuale disavanzo ancora da recuperare al 1 gennaio 2020, un risultato diverso da quello raggiungibile limitando tale correzione al saldo dell'esercizio 2019, nel quale *"confluiscono"* (non sommandosi ad esso) i precedenti risultati di amministrazione.

In teoria, l'ente può decidere (ad esempio, al fine di assicurare nel modo più ampio, in ossequio al *"postulato"* n. 5 di cui all'allegato 1 al D.Lgs. 118/2011, la veridicità, l'attendibilità e la comprensibilità dei dati contabili) di optare per il richiamato procedimento analitico di calcolo, individuando innanzitutto, tra gli esercizi pregressi per i quali - mercé l'inclusione del fondo anticipazione di liquidità nella determinazione del risultato di amministrazione - risulti accertata l'emersione di un disavanzo (o di un maggior disavanzo), l'annualità meno recente, prodromica alla comparazione tra i saldi di bilancio.

Tuttavia, anche in tale ipotesi occorre comunque verificare se, e in quale misura, il rideterminato saldo negativo di tale esercizio originario (ovvero – nel caso in cui l’obbligo di rideterminazione interessi più rendiconti – dell’esercizio che abbia registrato il disavanzo più elevato) resti ancora da ripianare al 31 dicembre 2019, tenendo ovviamente conto degli effetti contabili nel frattempo realizzatisi. Poiché il meccanismo contabile che determina il peggioramento “lineare” dei saldi di tutti gli esercizi interessati si coniuga con il generale principio di continuità dei bilanci, tale verifica conduce ai seguenti, possibili esiti alternativi:

- a) saldo *positivo* dell’esercizio 2019 (conseguito *nonostante* il dovuto accantonamento del fondo anticipazioni), che attesta l’intervenuto assorbimento degli eventuali saldi negativi pregressi, cui si collega l’irrilevanza della loro preliminare rideterminazione;
- b) saldo 2019 (rideterminato accantonando il fondo anticipazioni) con segno *negativo*, che indica il *disavanzo da recuperare* al 1 gennaio 2020.

Anche in questo secondo caso, dunque, non rileva – giova ripeterlo, ai soli fini della *quantificazione* dell’importo del disavanzo – accertare se il saldo 2019 integri la residua quota ancora da ripianare del massimo disavanzo accertato in un esercizio precedente o evidenzi un risultato negativo di esercizio superiore a quello delle pregresse annualità, confermando a tale riguardo la non utilità dell’estensione a tutti i rendiconti dell’obbligo di rideterminazione per effetto del computo dell’accantonamento aggiuntivo.

Orbene, tenuto conto della constatata invarianza, ai fini dell’esatta quantificazione dell’eventuale disavanzo ancora da recuperare al 31 dicembre 2019, degli effetti della scelta di rideterminare in diminuzione i risultati di amministrazione con riferimento a tutte le annualità interessate ovvero al solo esercizio 2019 (su cui si riverberano i risultati della gestione pregressa), ritiene il Collegio che il primo comma dell’articolo 39-ter del decreto-legge 30 dicembre 2019 come convertito non integri la violazione, sotto il profilo in esame, delle statuizioni della Corte costituzionale, in quanto non reintroduce la possibilità di conservare, per i precedenti esercizi, un apparente miglioramento del risultato di amministrazione, inammissibilmente “*esonero l’ente locale dalle necessarie operazioni di rientro dal deficit, che non saranno parametrize sul disavanzo effettivo ma su quello alterato dall’anomala contabilizzazione*” (Corte cost. sent. 4/2020 cit.).

A ben vedere, il procedimento delineato dall’innovazione legislativa in argomento, dispensando gli operatori degli enti locali dall’obbligo di procedere a ritroso nel tempo,

rielaborando i saldi contabili di esercizi ormai conclusi, appare anzi coerente con i moniti del medesimo Giudice delle leggi, che più volte ha evidenziato l'esigenza di semplificazione della tecnica contabile, spesso ridondante e connotata da elevata complessità (cfr., *ex plur.*, sentenza 20 dicembre 2017, n. 274).

**3.1.4** La preliminare rideterminazione del risultato di amministrazione relativamente a tutti gli esercizi interessati - conformemente alle indicazioni della Consulta - e il successivo confronto tra i saldi corretti acquista, invece, rilevanza ai diversi fini dell'accertamento della *durata massima del periodo di ripiano* obbligatorio nonché del calcolo della *quota annuale* da recuperare (profili, ovviamente, non interessati dal caso di saldo 2019 positivo).

Infatti, com'è evidente, per la corretta determinazione di tali parametri l'ente locale deve necessariamente muovere dal valore negativo accertato al termine del primo esercizio oggetto di ricalcolo in diminuzione del risultato di amministrazione, verificando poi gli effetti finanziari nelle more intervenuti: quantificata l'esatta misura dell'eventuale recupero del disavanzo originario ovvero del suo peggioramento, è infine possibile calcolare l'importo del disavanzo da imputare all'esercizio 2020 nonché, in ipotesi, alle successive annualità sulla base della disciplina giuridica applicabile (es. 188 TUEL).

Ad avviso del Collegio, il riferimento della Corte costituzionale alla necessità di ridefinire "*tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo*" appare ancorato all'intento di richiamare, appunto, al rispetto della pluralità di regole vigenti al momento della pronuncia in tema di quantificazione delle quote e di durata dell'arco temporale di ripiano, di volta in volta applicabili in ragione della tipologia di disavanzo e del momento della sua emersione (non a caso, la Corte richiama altresì l'obbligo di applicare "*a ciascuna di esse i rimedi giuridici consentiti nel periodo di riferimento*").

Orbene, il richiamato articolo 39-ter introduce la possibilità per gli enti locali di godere di una più ampia articolazione della *durata massima del periodo di ripiano* del disavanzo, nel contempo modificando il meccanismo di calcolo della *quota annuale* da recuperare.

È opportuno premettere che - come si preciserà tra breve (cfr., *infra*, paragrafi 4.1.2 e 4.2.2) - tale beneficio non opera, in termini generali e assoluti, in relazione all'intero *stock* di disavanzo che emerga dal conteggio del fondo anticipazioni nel risultato di amministrazione, ma con più limitato riferimento alla quota di cui all' "*eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio*

*precedente*”, determinata in “*un importo non superiore all’incremento dell’accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019*” (restando, dunque, le ulteriori quote assoggettate alla pregressa disciplina).

Ciò posto, appare tuttavia indubbio che, nella misura in cui trova applicazione, la nuova norma codifica una disciplina palesemente derogatoria rispetto all’assetto normativo nel quale rilevavano gli effetti della dichiarazione di incostituzionalità del precedente meccanismo di sterilizzazione del fondo anticipazione di liquidità.

I profili della quantificazione della quota e della durata del ripiano non sono stati espressamente attinti dalla pronuncia della Consulta, avente specificamente ad oggetto - come già osservato - disposizioni che consentivano l’alterazione del risultato di amministrazione mediante l’esclusione della contabilizzazione, nella parte accantonata del rendiconto, delle anticipazioni di liquidità.

Deve però ricordarsi che da tempo e in più occasioni la Corte costituzionale ha sottolineato la problematicità di soluzioni normative che consentano il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali estesi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con lesione dell’interdipendente profilo di tutela della rappresentanza democratica e dell’equità intergenerazionale, dal momento che agli amministrati futuri sono accolte risalenti e importanti quote di *deficit*. Si richiamano al riguardo, *ex plurimis*, le sentenze n. 18 del 2019, n. 6 del 2017, n. 107 del 2016. L’ammonimento è più volte ribadito anche nella sentenza 23 giugno 2020, n. 115, pubblicata nelle more del deposito della presente deliberazione (*passim*), e si salda con la riconosciuta esigenza di imputare a ciascuna amministrazione in carica le risultanze economico-finanziarie della propria gestione, secondo le regole generali in materia di responsabilità politica di mandato.

Orbene, la possibilità - consentita dal secondo comma dell’articolo 39-*ter* - di ripianare, in un periodo che può estendersi fino a quasi un venticinquennio, almeno una parte del disavanzo emerso in sede di adeguamento agli effetti dell’intervento della Consulta ripropone i dubbi di legittimità costituzionale di tale ennesima fattispecie derogatoria rispetto al regime ordinario di recupero del disavanzo, codificato dagli articoli 188, comma 1, del TUEL per gli enti locali e 142, comma 12, del D.Lgs. 118/2011 per le Regioni, nonché enunciato, in via generale, dall’articolo 9, comma 2, della legge - cosiddetta “*rinforzata*” - 24 dicembre 2012, n. 243 (“*Disposizioni per l’attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell’articolo 81, sesto comma, della Costituzione*”).

Tuttavia, non risultando riconosciuta al Collegio, in questa sede, la facoltà di sottoporre al Giudice delle leggi lo scrutinio di costituzionalità della soluzione normativa introdotta dal Legislatore, per ogni ulteriore approfondimento sul punto occorre rinviare alle valutazioni che saranno effettuate dai giudici contabili chiamati, di volta in volta, a vagliare i provvedimenti assunti in applicazione delle norme esaminate.

### **3.2 MODALITÀ DI CONTABILIZZAZIONE DELL'ANTICIPAZIONE DI LIQUIDITÀ NEI BILANCI DI PREVISIONE (ART. 39-TER, COMMA 3)**

**3.2.1** Per ragioni sistematiche, e al fine di evidenziare che le previsioni di cui al secondo comma dell'articolo 39-ter si collocano all'interno di un più ampio intervento normativo tendente a consentire, a regime, l'effettiva sterilizzazione dell'anticipazione di liquidità, non solo nell'esercizio di effettiva concessione ma anche nel successivo periodo (di regola trentennale) di restituzione della sorta capitale a suo tempo incassata, è opportuno anticipare la trattazione del successivo terzo comma dell'articolo più volte ricordato.

Quest'ultima disposizione stabilisce, come noto, che il fondo anticipazione di liquidità costituito in sede di rendiconto 2019 è iscritto per lo stesso importo, fin dal bilancio di previsione 2020-2022, in parte entrata come "*utilizzo del risultato di amministrazione*"; contestualmente, tale importo, al netto della quota di anticipazione che nell'esercizio sarà oggetto di rimborso, è iscritto (come "*fondo anticipazione di liquidità*") nel titolo 4 della missione 20 - programma 03 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti.

Al fine di comprendere la *ratio* di tale previsione normativa, occorre ribadire che le anticipazioni di liquidità si sostanziano nell'incasso, da parte degli enti interessati, di somme finalizzate al pagamento di debiti scaduti, richieste in conseguenza di difficoltà riscontrate nella capacità di riscossione delle entrate accertate (che pertanto, a fine esercizio, incrementano la mole dei residui attivi). Tale funzione rischierebbe, tuttavia, di determinare il paradossale risultato di ampliare gli spazi di spesa dell'ente locale beneficiario, ovvero di migliorarne i risultati di amministrazione per effetto della riduzione dei residui passivi (dovuta al pagamento dei debiti consentito dall'incasso dell'anticipazione) in assenza di contestuali effetti negativi sulla cassa e sui residui attivi. Pertanto, al fine di scongiurare tali impropri effetti ("*sterilizzandoli*"), si rende necessario stanziare nel titolo della spesa riguardante il rimborso dei prestiti, nell'esercizio di accertamento dell'anticipazione, un fondo di importo equivalente che, a fine esercizio,

non potendo - come tutti gli accantonamenti - essere oggetto di atti di impegno, confluisce come quota accantonata nel risultato di amministrazione (Sezione delle Autonomie, deliberazioni 18 luglio 2014, n. 19 e 18 dicembre 2015, n. 33, nonché - più di recente - paragrafo 3.20-bis dell'allegato 4/2 ("*Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria*") al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, introdotto dal D.M. 1 agosto 2019).

**3.2.2** Parallelamente, negli esercizi successivi a quello di accertamento dell'anticipazione, in sede di contabilizzazione della sorta capitale oggetto delle quote annualmente rimborsate, si manifesta analoga esigenza di "*sterilizzazione*" degli effetti.

Infatti, l'ovvia necessità di finanziare la quota da rimborsare tra gli stanziamenti di spesa dei bilanci di previsione, ove non bilanciata - questa volta - sul lato degli stanziamenti di entrata, implica l'inevitabile sottrazione di spazi di spesa per un importo equivalente (dovuta all'esigenza di assicurare che il bilancio di previsione sia deliberato in pareggio finanziario di competenza tra gli stanziamenti di entrata e spesa), con la peculiare conseguenza di indurre effetti *positivi* sul risultato di amministrazione (in termini di incremento dell'avanzo o decremento del disavanzo), tenuto conto della *riduzione* annuale del fondo anticipazione di liquidità accantonato (in proporzione alla quota annuale restituita).

In altri termini, in un sistema di contabilità finanziaria non per cassa, la mera sterilizzazione contabile iniziale dell'anticipazione ne determina effetti a saldo "*zero*" sul risultato di amministrazione dell'esercizio del suo accertamento, mentre si determina un effetto positivo (pari alla quota capitale stanziata e impegnata ai fini del rimborso annuale) in ciascuno degli esercizi nei quali si articola l'ampio arco temporale di restituzione.

È bensì vero che le indicate conseguenze di una contabilizzazione "*asimmetrica*" dell'anticipazione di liquidità (non sempre immediatamente percepite, in ragione della difficoltà di individuare, quale importo da sterilizzare, proprio lo stanziamento di spesa da destinare al rimborso della quota capitale annua, al pari di quanto accade allo stanziamento in entrata oggetto di iniziale accertamento), bloccando risorse che sono sottratte alla destinazione a "*nuova*" spesa, sul piano fattuale comportano risultati in linea con i principi di sana gestione finanziaria. Tuttavia, si tratta pur sempre di effetti dovuti a un'applicazione dei principi contabili non coerente con la premessa secondo cui le anticipazioni di liquidità (in accordo con la natura propria di tutte le anticipazioni)

devono svolgere la funzione di mero soccorso di cassa e non possono incidere sugli equilibri di bilancio (salve le considerazioni concernenti le somme oggetto di esborso a titolo di interessi).

Le osservazioni svolte sembrano poste a fondamento implicito del testo dell'articolo 1, commi 693 e 700, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, la cui corretta interpretazione ha formato oggetto, come noto, della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 28, del 19 dicembre 2017 (che ha enunciato, tra gli altri, il seguente principio di diritto: *“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”*).

Pertanto, tali disposizioni presentavano, finora, una portata applicativa limitata, essendo espressamente relative alle anticipazioni di liquidità erogate alle Regioni e presupponendo l'esistenza di un disavanzo di amministrazione in corso di ripiano. Quest'ultima limitazione sussisteva anche dopo l'emanazione del D.M. 1 agosto 2019 che, nell'introdurre il richiamato paragrafo 3.20-*bis* nell'allegato 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, si era limitato a prevedere che *“per le anticipazioni di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e successivi rifinanziamenti, gli enti locali fanno riferimento alle indicazioni definite in sede nomofilattica dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 33/2015 e n. 28/2017)”*.

Il comma 3 dell'articolo 39-*ter* del D.L. 30/12/2019, n. 162, unitamente al successivo comma 4 che ne estende l'applicazione anche da parte degli enti in disavanzo di amministrazione, introducendo una regola contabile destinata ad assicurare, in via generale e per tutti gli enti locali, la neutralità degli effetti dell'anticipazione di liquidità anche nei singoli esercizi in cui si snoda il rimborso annuale, appare quindi ispirata all'esigenza di superare ogni prassi che, in sede di sua contabilizzazione, si traduca in una non necessaria sottrazione di spazi di spesa.

Pertanto, l'innovazione legislativa non risulta censurabile sul piano costituzionale, non determinando una surrettizia immutazione della natura delle anticipazioni di liquidità in violazione dell'articolo 119, comma 6, né incidendo sul principio dell'equilibrio di bilancio, costituzionalmente presidiato dagli artt. 81, 97 comma 1, 117 comma 1 e 119, comma 6, anche in combinato disposto con gli artt. 1, 2 e 3 Cost.

Per completezza, si rileva che non risulta introdotta, dalla legge, la facoltà di derogare al principio generale secondo cui l'importo delle anticipazioni non può superare l'entità dei debiti inevasi (C. cost., sentenza 23 luglio 2015, n. 181).

Sotto il profilo in esame si ricorda, infatti, che gli enti interessati sono sempre tenuti a verificare che la misura complessiva delle anticipazioni non risulti superiore a quella dei debiti inevasi al momento della richiesta, ovvero che le anticipazioni di liquidità siano effettivamente finalizzate al *“pagamento di debiti maturati negli esercizi anteriori e non siano surrettiziamente computate tra le fonti di copertura della spesa corrente e che sia assicurata l'iscrizione – analiticamente specificata – del rimborso dei prestiti nella parte passiva del bilancio”* (C. cost., sentenza 23 giugno 2020, n. 115, *cit.*).

### **3.3 MODALITÀ DI RIPIANO DELL'EVENTUALE DISAVANZO (ART. 39-TER, COMMA 2)**

Dopo avere individuato, nel comma 3, le poste oggetto di necessario stanziamento – in entrata e in uscita – nei bilanci di previsione degli enti locali che abbiano goduto dell'erogazione di un'anticipazione di liquidità, il comma 2 dell'articolo 39-ter, come anticipato, delinea infine le regole applicabili nei casi in cui, per effetto dell'accantonamento (in sede di rendiconto 2019) dell'importo complessivo incassato al predetto titolo e ancora non rimborsato, emerga un eventuale *“peggioramento del disavanzo di amministrazione”*, con particolare riferimento alla quantificazione delle quote di disavanzo da applicare (come prima voce della spesa) fin dal bilancio di previsione 2020-2022.

Rinviando alle indicazioni che saranno offerte nel prosieguo con riferimento all'espressione *“peggioramento del disavanzo”*, occorre fin d'ora precisare che la norma non può, né deve intendersi come introduttiva della facoltà di *“di sottostimare, attraverso la strumentale tenuta di più disavanzi, l'accantonamento annuale finalizzato al risanamento e, conseguentemente, di peggiorare, anziché migliorare, nel tempo del preteso riequilibrio, il risultato di amministrazione”* (C. cost., sentenza 23 giugno 2020, n. 115, *cit.*), poiché qualunque disposizione che consentisse di considerare separatamente più disavanzi di amministrazione, calcolando la quota di accantonamento - ai fini del risanamento - indipendentemente dall'entità complessiva del deficit dovrebbe ritenersi inesorabilmente incostituzionale. Infatti, *“È fuor di dubbio che ogni bilancio consuntivo può avere un solo risultato di amministrazione, il quale deriva dalla sommatoria delle situazioni giuridiche e contabili degli esercizi precedenti fino a determinare un esito che può essere positivo*

*o negativo. Consentire di avere più disavanzi significa, in pratica, permettere di tenere più bilanci consuntivi in perdita” (C. cost., sentenza 23 giugno 2020, n. 115, cit.).*

Diversamente, nel caso in esame il Legislatore appare avere introdotto una diversa disciplina dell’arco temporale di risanamento di singole quote dello *stock* complessivo del pur sempre unico disavanzo da ripianare (durata che, ovviamente, influenza la quantificazione delle rispettive quote annuali), scelta che la Consulta, nella pronuncia da ultimo citata, non ritiene in sé illegittima.

**3.3.1** Ovviamente, nei casi in cui l’ente locale, malgrado l’incidenza dell’accantonamento del fondo di liquidità, continui a presentare, anche in sede di rendiconto 2019, un risultato di amministrazione - parte disponibile positivo, per definizione non possono sorgere problemi di quantificazione delle quote di disavanzo, quindi non può trovare applicazione il nuovo dettato normativo.

In relazione a tale fattispecie devono, per completezza, richiamarsi le osservazioni svolte in ordine alla *ratio* ispiratrice della disciplina codificata nel comma 3 dell’articolo 39-ter (cfr., *supra*, paragrafo 3.2), che regola *in via generale* – dunque, anche in caso di assenza di disavanzi – le modalità di “*utilizzo*” del fondo anticipazione di liquidità nel bilancio di previsione, ampliando le fattispecie oggetto della deliberazione della Sezione delle Autonomie n. 28/2017 (richiamata, con discutibile tecnica normativa, nel paragrafo 3.20-bis del principio contabile applicato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011), liberando risorse a beneficio degli enti finora ancorati alla precedente prassi.

Come ricordato, infatti, la norma consente agli enti locali di sterilizzare gli effetti sul risultato di amministrazione del finanziamento della quota capitale oggetto di restituzione annuale, mediante la contropartita da stanziare in entrata *sub specie* di “*utilizzo del risultato di amministrazione*” (espressione che designa, in sostanza, un mero accantonamento contabile utile a preservare il pareggio finanziario di competenza), operando simmetricamente alle registrazioni contabili che consentono di neutralizzare gli effetti dell’accertamento dell’anticipazione nell’esercizio della sua concessione, e per i profili in esame sembrerebbe immune da censure di illegittimità costituzionale.

#### **4 SEGUE. LE POSSIBILI IPOTESI**

**4.1 PRIMA IPOTESI: EMERSIONE DEL DISAVANZO SOLO A DECORRERE DAL RENDICONTO 2019.**

**4.1.1** In conseguenza dell'ulteriore accantonamento a titolo di fondo anticipazione di liquidità può, in primo luogo, accadere che il risultato di amministrazione 2019 evidenzii un disavanzo, a fronte di un saldo disponibile *positivo* accertato a chiusura dell'esercizio 2018.

Confermata la necessità di operare il confronto con il saldo 2018 non diminuito dall'accantonamento, secondo un'interpretazione del comma 2 dell'articolo 39-ter che evita, tra l'altro, la sua paradossale non applicabilità nei casi (tutt'altro che infrequenti) in cui si accerti che l'eventuale estensione dell'accantonamento a tutti i rendiconti degli esercizi interessati evidenzierebbe, in sede di successiva comparazione tra i risultati, un valore del disavanzo 2019 meno elevato (*cfr., supra, par. 3.1.2*), si rendono necessarie alcune precisazioni.

In primo luogo, al fine di consentire, nell'ipotesi in esame, il ripiano del disavanzo nel più ampio termine di cui alla previsione normativa, occorre accogliere un'opzione interpretativa non limitata alla lettera dell'inciso "*eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente*", al fine di estenderne la riferibilità anche ai casi in cui, nel 2019, si riscontri un *peggioramento del risultato di amministrazione con contestuale emersione di un disavanzo*.

Inoltre, il disavanzo complessivo che l'ente locale è tenuto a ripianare va determinato, nella fattispecie in esame, in misura pari all'intero risultato negativo emerso a chiusura dell'esercizio 2019. Infatti, l'eventuale sua identificazione nella differenza tra quest'ultimo valore (che misura il disavanzo) e il saldo disponibile al 31 dicembre 2018 (che misurava un avanzo) condurrebbe alla surrettizia riduzione, per un importo esattamente pari all'avanzo 2018 erroneamente identificato come sottraendo, dello *stock* di disavanzo complessivo da recuperare.

**4.1.2** Determinato, nel rispetto delle regole finora esaminate, il disavanzo complessivo, il comma 2 dell'articolo 39-ter consente, in deroga alle modalità ordinarie, di calcolare le quote e il periodo di ripiano distinguendo tra due possibili ipotesi:

**a) disavanzo 2019 inferiore o pari** all' "*incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità*".

Tale "*incremento*", di regola, coincide con la complessiva anticipazione da restituire al 31 dicembre 2019, salvi i casi - in verità, del tutto asistematici - di "*utilizzazione*"

parziale della facoltà consentita dalle norme poi dichiarate costituzionalmente illegittime, in ragione di un FAL di importo superiore al FCDE;

**b) disavanzo 2019 superiore all' "incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità".**

Alla fattispecie *sub a)* la norma collega la possibilità di determinare le quote in misura pari all'importo annualmente rimborsato dell'anticipazione. Di conseguenza, in tale caso il periodo di ripiano potrà estendersi fino a coincidere con il totale degli esercizi di restituzione dell'anticipazione ancora da rimborsare al 31 dicembre 2019.

Al verificarsi del caso *sub b)*, nel calcolo del disavanzo complessivo da applicare nell'esercizio 2020 e nei successivi occorrerà considerare, in aggiunta alla quota pari alla sorta capitale annua dell'anticipazione da rimborsare, un'ulteriore quota relativa alla parte di disavanzo superiore all' "incremento dell'accantonamento". Tuttavia, quest'ultima quota, non operando per essa la norma derogatoria introdotta dall'articolo 39-ter, sarà assoggettata alle ordinarie regole in materia di periodo di ripiano (di regola triennale, tenuto conto della sua emersione a decorrere dal 2019 e della previsione dell'articolo 188 TUEL).

**4.1.3** Va infine rilevato che, nel caso di emersione del disavanzo a seguito dell'accantonamento dell'anticipazione in sede di rendiconto dell'esercizio 2019, la contabilizzazione nel bilancio di previsione delle poste indicate nel terzo comma dell'articolo 39-ter del D.L. 162/2019 implica che la voce di entrata costituita dall'utilizzo del risultato di amministrazione assicuri la "sterilizzazione" degli effetti sugli equilibri di bilancio della spesa per il rimborso dell'anticipazione da imputare all'esercizio.

Di conseguenza l'ente locale, tenuto a inserire - come prima voce della spesa - la quota dell'emerso disavanzo da ripianare nell'esercizio, fino a concorrenza di tale importo con la rata di rimborso annuale dell'anticipazione assicurerà il pareggio finanziario di competenza non subendo, in concreto, una perdurante restrizione degli spazi di spesa, in tutti i casi in cui - operante la precedente prassi contabile - le risorse impiegate per tale rimborso non avevano formato oggetto di alcuna sterilizzazione.

**4.2. SEGUE. SECONDA IPOTESI: ENTE GIÀ IN DISAVANZO E PEGGIORAMENTO IN SEDE DI RENDICONTO 2019.**

Ovviamente, è ben possibile che il risultato di amministrazione anteriore all'esercizio 2019 evidenziasse comunque un disavanzo, nonostante l'intervenuto esercizio della facoltà di "utilizzazione" del FAL ai fini del FCDE.

Ciò posto, se la situazione di disavanzo è confermata al termine dell'esercizio 2019, e purché risulti integrata la condizione dell'intervenuto peggioramento del risultato, trova applicazione la disciplina recata dal più volte citato comma 2 dell'articolo 39-ter.

Anche nel caso in esame il Legislatore ancora le previsioni al rispetto o meno del tetto costituito dall'"incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità". Tuttavia, a differenza delle ipotesi trattate nel precedente paragrafo 4.1.2, il valore è ora riferito non al disavanzo emerso nel 2019, ma alla differenza tra i saldi riferiti agli esercizi 2018 e 2019 (determinando solo quest'ultimo, si ripete, previo conteggio dell'anticipazione).

**4.2.1. Primo caso: peggioramento del disavanzo entro l'incremento dell'accantonamento a FAL.**

Ciò posto, se non risulta superato il limite dato dall'"incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità", il Legislatore consente (si richiama la fattispecie *sub a*) esaminata *supra*, par. 4.1.2) di determinare le quote in misura pari all'importo annualmente rimborsato dell'anticipazione, con la conseguente possibilità di estendere il periodo di ripiano fino a farlo coincidere con il totale degli esercizi di restituzione dell'anticipazione ancora da rimborsare al 31 dicembre 2019.

Resta da evidenziare una peculiarità di tale fattispecie, in cui la sussistenza di un disavanzo antecedente all'esercizio 2019 si riverbera sulla determinazione della misura complessiva del disavanzo da recuperare a decorrere dall'esercizio 2020.

Infatti, l'originario disavanzo era a sua volta oggetto di obbligato ripiano (con quote quantificate secondo le regole ordinarie), peraltro evidentemente non conseguito (atteso che, per definizione, si discorre di un caso di intervenuto peggioramento del risultato). Pertanto, l'ente locale sarà tenuto a iscrivere in bilancio, come prima voce della spesa, sia la quota di ripiano corrispondente all'importo della rata di anticipazione da rimborsare e riferita al peggioramento del disavanzo, sia le quote di recupero del risultato negativo precedente al 2019 ancora non ripianate, per queste ultime continuando ad applicarsi le ordinarie regole che disciplinavano l'arco temporale di ripiano in ragione della natura del disavanzo.

**4.2.2. Secondo caso: peggioramento del disavanzo oltre l'incremento dell'accantonamento a FAL.**

Può infine accadere che il risultato di amministrazione, già negativo, subisca nel 2019 un peggioramento in misura superiore al limite dell'“incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità”.

Si tratta di fattispecie per molti versi analoga (in disparte la diversa determinazione dell'importo del “peggioreamento”) a quella esaminata *sub b*) nel precedente paragrafo 4.1.2, occorrendo anche in tal caso considerare nel calcolo del disavanzo complessivo da applicare nell'esercizio 2020 e nei successivi, in aggiunta alla quota pari alla sorta capitale annua dell'anticipazione da rimborsare, l'ulteriore quota relativa alla parte di disavanzo superiore all' “incremento dell'accantonamento” (assoggettata alle ordinarie regole in materia di periodo di ripiano, non operando per essa la norma derogatoria introdotta dall'articolo 39-ter).

Nel caso in esame, peraltro, occorre tener conto dell'ulteriore peculiarità rappresentata dalla sussistenza di un disavanzo preesistente al 2019, su cui si innesta il peggioramento in misura superiore al richiamato “incremento”.

Ne consegue che, in sede di quantificazione dell'importo da iscrivere, come prima voce di spesa, nei bilanci di previsione 2020-2022 e successivi, l'ente locale sarà tenuto a distinguere idealmente tre valori parziali, rispettivamente corrispondenti alle quote di recupero del disavanzo originario ancora non ripianate, alla rata annuale dell'anticipazione da rimborsare e all'ulteriore somma riferita alla parte di disavanzo superiore all' “incremento dell'accantonamento”, ciascuno dei quali seguirà le regole riguardanti il rispettivo periodo di ripiano.

**P.Q.M.**

nelle considerazioni che precedono è espresso il parere della Sezione sulla richiesta presentata dal Sindaco del Comune di Pescopennataro (IS).

**SI DISPONE**

che copia della presente deliberazione sia trasmessa, a cura del preposto al Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deciso nella camera di consiglio, svoltasi mediante collegamento da remoto, del 18 maggio 2020.

L'estensore  
f.to (Domenico Cerqua)

Il Presidente  
f.to (Lucilla Valente)

DEPOSITATA IN SEGRETERIA IL 26 GIUGNO 2020

IL DIRETTORE AMMINISTRATIVO  
f.to (dott. Davide Sabato)