

Contabilità pubblica

# L'avanzo di amministrazione può coesistere con un Piano di Riequilibrio Pluriennale?

di Massimo Bellin (\*) - Master in Diritto della Pubblica Amministrazione Università di Torino - Master in Auditing e Controllo Interno Università di Pisa - Funzionario Pubblico

Nonostante l'inammissibilità delle questioni di incostituzionalità sollevate dalla Corte dei conti rimettente, con la sentenza 14 febbraio 2019, n. 18 la Corte costituzionale torna a correggere inesattezze terminologiche commesse dal legislatore nella materia della contabilità pubblica, notoriamente caratterizzata da insidiosi tecnicismi.

## Premessa

Poco più di un anno e mezzo fa, la Corte costituzionale (1) ebbe ad evidenziare il pericolo che l'accen- tuarsi della complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria possa determinare effetti non in linea con il dettato costituzionale e creare, così, zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustiziabilità di disposizioni non conformi a Costituzione.

Constatato il concreto pericolo di reiterazione di situazioni di problematica compatibilità della legislazione in materia finanziaria con l'ordina- mento costituzionale, il Giudice delle leggi aveva invitato il legislatore ad adottare una trasparenza divulgativa a corredo degli enunciati di più complessa interpretazione ed attuazione, poiché non potrebbe ritenersi consentito un abuso della *tecnicità contabile* finalizzato a creare indiretti effetti novativi sulla disciplina specifi- cativa dei principi costituzionali di natura finan- ziaria e di quelli ad essi legati da rapporto di interdipendenza.

La questione era emersa con riferimento alla complessità delle disposizioni normative e dei

principi contabili di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

Ora, nell'ambito di un giudizio in cui è stata dichiarata l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale proposta in via inci- dentale da una Sezione di controllo della Corte dei conti, la Consulta è tornata ad esprimersi, seppur all'interno di un *obiter dictum*, sulla tecnica legislativa utilizzata in materia di contabilità pub- blica, ritenendo di dover correggere le impreci- sioni terminologiche di una norma sospettata di incostituzionalità, prima ancora di valutarne la conformità alla Costituzione.

## I profili di incostituzionalità attribuiti alla disposizione contestata

Il Giudice contabile remittente ha contestato la compatibilità costituzionale dell'art. 5, comma 11-*septies*, D.L. 30 dicembre 2016, n. 244 (rubricato *Proroga e definizione di termini*), come introdotto, in sede di conversione, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 19, che così recita:

(\*) Le considerazioni esposte sono frutto esclusivo del pensiero dell'Autore e non hanno carattere in alcun modo impegnativo per l'Amministrazione pubblica di appartenenza.

(1) Ci si riferisce a Corte cost., 29 novembre 2017, n. 247, per un esame della quale si rinvia a M. Bellin, *L'utilizzabilità dell'Avanzo di Amministrazione e del Fondo Pluriennale Vincolato*, in questa *Rivista*, 2018, 430.

## Articolo 5, comma 11-septies, D.L. 30 dicembre 2016, n. 244

Per gli Enti locali che, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, pur avendo avviato la procedura di riequilibrio finanziario pluriennale di cui all'articolo 243-bis del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, non abbiano rispettato il termine di cui al primo periodo del comma 5 del medesimo articolo 243-bis ovvero quello di cui all'articolo 2, comma 5-bis, del D.L. 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, non conseguendo l'accoglimento del piano secondo le modalità di cui all'articolo 243-quater, comma 3, del citato decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, il termine per poter deliberare un nuovo piano di riequilibrio finanziario pluriennale, secondo la procedura di cui all'art. 243-bis del medesimo decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, è prorogato al 30 aprile 2017. Non si applica l'ultimo periodo del medesimo articolo 243-bis, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267. La facoltà di cui al primo periodo del presente comma è subordinata all'avvenuto conseguimento di un miglioramento, inteso quale aumento dell'avanzo di amministrazione o diminuzione del disavanzo di amministrazione, registrato nell'ultimo rendiconto approvato dall'Ente locale. Nelle more del termine di cui al primo periodo del presente comma e sino alla conclusione della relativa procedura, non si applica l'articolo 243-quater, comma 7, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, con sospensione delle procedure eventualmente avviate in esecuzione del medesimo.

Il giudice *a quo* ha censurato la disposizione in parola con riferimento a plurimi parametri.

In primo luogo, essa violerebbe il principio dell'equilibrio di bilancio e di sana gestione finanziaria dell'amministrazione (2), il quale impone una disciplina di salvaguardia finalizzata al tempestivo ed effettivo recupero dell'equilibrio finanziario, a propria volta funzionale al principio di continuità dei bilanci, all'equità intergenerazionale, nonché alla trasparenza dei conti, a tutela del corretto esercizio del mandato elettorale ed in correlazione alla responsabilizzazione degli amministratori pubblici.

Infatti, viene riconosciuta la possibilità di riedizione della procedura di riequilibrio per il caso di violazione dei termini perentori di presentazione del piano definitivamente accertata dalla Corte dei conti, vanificandone così le pronunce, e sospendendo il procedimento volto alla declaratoria di dissesto.

Ciò comporterebbe un contrasto con i principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica e determinerebbe la violazione dell'art. 117, comma 3, Cost., nonché un pregiudizio all'unità economica della Repubblica, tutelata dall'art. 120 Cost.

In secondo luogo, impedendo la declaratoria di dissesto che altrimenti sarebbe intervenuta, la norma allontanerebbe nel tempo l'emersione delle responsabilità degli amministratori che l'hanno determinato, violando gli artt. 3 e 28 Cost.

In terzo luogo, verrebbero violati, altresì, gli artt. 3, 24, 111 e 117, comma 1, Cost., in relazione all'art. 6, par. 1, CEDU, poiché verrebbe consentito all'Ente di riavviare la procedura di riequilibrio, altrimenti preclusa, e di innestare su di essa ulteriori rimodulazioni o riformulazioni, procrastinando il blocco delle azioni esecutive dei creditori (3) e comprimendo così, per

un tempo sostanzialmente indeterminato, la possibilità di agire in giudizio per realizzare coattivamente i propri diritti, a dispetto anche del principio di ragionevole durata del processo e di parità delle parti.

In quarto luogo, il rimettente ha censurato la disposizione anche in riferimento agli artt. 3, 100, 101, 103 e 113 Cost.

Infatti, applicandosi a fattispecie in cui il diniego di approvazione del piano di riequilibrio è stato oggetto di pronuncia della Corte dei conti che ha assunto giuridica stabilità e sostanzialmente vanificandola, la norma violerebbe i principi di certezza del diritto, di separazione dei poteri in correlazione alle attribuzioni della magistratura contabile - in sede sia di controllo, sia giurisdizionale - e di effettività della tutela giurisdizionale.

In quinto luogo, si verificherebbe pure un contrasto con l'art. 77 Cost., in relazione all'art. 15, Legge 23 agosto 1988, n. 400.

Ciò in quanto, prevedendo la riapertura dei termini per riavviare la procedura di riequilibrio finanziario e paralizzando gli effetti del precedente diniego ormai definitivo, la norma introdotta in sede di conversione del decreto legge sarebbe disomogenea rispetto al contenuto di quest'ultimo e non presenterebbe i caratteri dell'urgenza.

In sesto luogo, la norma censurata sarebbe lesiva, per un duplice aspetto, dei principi di uguaglianza e ragionevolezza di cui all'art. 3 Cost.

Sotto il primo profilo, essa discriminerebbe senza alcuna logica gli Enti locali che hanno spontaneamente e tempestivamente deliberato il dissesto a seguito degli accertamenti della Corte dei conti, rispetto a quelli che, invece, non vi hanno ottemperato.

Sotto il secondo profilo, non prevedendo a ritroso un limite temporale di operatività, la norma si

(2) Di cui agli artt. 81, 97 e 119, comma 1, Cost.

(3) Previsto dall'art. 243-bis, comma 4, TUEL.

applicherebbe ad Enti già da molto tempo in condizioni di crisi strutturale tale da determinare il dissesto, senza che siano identificabili fattori esogeni che giustificano la rimessione in termini.

La Consulta non è giunta ad esaminare nel merito le suddette questioni di incostituzionalità, avendone dichiarato l'inammissibilità; tuttavia, ha comunque offerto elementi fondamentali per la corretta applicazione della disposizione in esame.

## Una questione di tassonomia

Anzitutto, la Consulta ha definito il perimetro di applicazione della norma in esame respingendo la tesi secondo la quale, in virtù di un'interpretazione costituzionalmente orientata, quest'ultima riguarderebbe esclusivamente l'ipotesi in cui non siano intervenute pronunce definitive di accertamento del mancato rispetto del termine per la deliberazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale (c.d. *predissesto*).

Il Giudice delle leggi ha osservato che il testo normativo non conferma affatto la suddetta distinzione, in quanto si riferisce genericamente al mancato conseguimento dell'approvazione del piano per violazione dei termini stabiliti.

Al contrario, l'esplicita previsione della sospensione delle procedure eventualmente avviate in esecuzione dell'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL non può che riguardare il momento in cui il diniego è divenuto definitivo.

Infatti, la norma da ultimo citata dispone l'avvio della procedura finalizzata alla deliberazione del dissesto nei casi di: mancata presentazione del piano entro il termine stabilito; diniego dell'approvazione del piano; accertamento, da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti, di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano; mancato raggiungimento del riequilibrio finanziario dell'Ente, al termine del periodo di durata del piano stesso.

Poiché l'ultimo periodo del contestato art. 5, comma 11-*septies*, D.L. n. 244/2016 rinvia all'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL nel suo complesso, non vi è alcun appiglio letterale per consentirne l'applicazione soltanto nel caso di mancata presentazione del piano di riequilibrio e non anche in quello di diniego della

relativa approvazione, essendo entrambe le ipotesi parimenti previste dalla norma richiamata.

La disposizione contestata, dunque, è riferibile anche ai casi di tardività della presentazione del piano di riequilibrio acclarata dal giudice contabile.

D'altra parte, la Corte dei conti (4) ha già avuto modo di chiarire che la perentorietà del termine espressamente previsto dalla legge produce *ipso iure* gli effetti di cui all'art. 243-*quater*, comma 7, TUEL; pertanto, ha semplicemente effetto dichiarativo l'eventuale pronuncia della competente Sezione di controllo che neghi l'approvazione del piano di riequilibrio in conseguenza della sua tardività, mentre le conseguenze di tale ritardo si realizzano a prescindere.

Inoltre, pur non potendo conoscere del merito stante l'inammissibilità delle questioni proposte, la Consulta ha ritenuto necessario esprimere alcune considerazioni circa la singolarità della norma impugnata, la quale condiziona la deroga al principio di decadenza, per decorso del termine, all'avvenuto "conseguimento di un miglioramento, inteso quale aumento dell'avanzo di amministrazione o diminuzione del disavanzo di amministrazione, registrato nell'ultimo rendiconto approvato dall'Ente locale".

Infatti, mentre la norma censurata non presenta aporie logiche per l'ipotesi della *diminuzione del disavanzo* di amministrazione, altrettanto non può dirsi per quella dell'*aumento dell'avanzo* di amministrazione: quest'ultima presuppone la presenza di un avanzo di amministrazione del tutto incompatibile con la preesistenza o l'avvio del piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

La Consulta ha sottolineato come l'avanzo di amministrazione non possa essere confuso con il saldo attivo di cassa e neppure con un risultato di esercizio annuale positivo.

Infatti, secondo il principio contabile applicato 9.2 concernente la contabilità finanziaria (5) e l'art. 186 TUEL, il risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio è costituito dal fondo di cassa esistente al 31 dicembre dell'anno, maggiorato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, come definito dal rendiconto, che recepisce gli esiti della ricognizione e dell'eventuale riaccertamento di cui al principio 9.1, al netto del fondo pluriennale vincolato risultante

(4) Corte conti, sez. autonomie, del. 26 marzo 2013, n. 11.

(5) Di cui al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, all. n. 4/2. Con specifico riferimento alla contabilità delle regioni, si veda l'art. 42 D.Lgs. n. 118/2011.

alla medesima data; a sua volta, il fondo di cassa è determinato secondo le modalità previste dal principio contabile applicato 4.1 concernente la contabilità finanziaria.

In ossequio al sopra richiamato principio contabile applicato 9.2, l'art. 187 TUEL precisa che il risultato di amministrazione è distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati (6).

Il citato art. 187, comma 1, TUEL esplicita che, ove il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate,

destinate ed accantonate, l'Ente è in disavanzo di amministrazione.

Tale eventuale disavanzo di amministrazione, accertato ai sensi del citato art. 186 TUEL, è immediatamente applicato al bilancio di previsione nei modi e nei termini di cui all'art. 193 TUEL.

Al riguardo, pare opportuno riportare il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (allegato a), che deve essere unito al rendiconto della gestione previsto dall'art. 11, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 118/2011, predisposto secondo lo schema di cui al relativo allegato 10:

## Allegato a) Risultato di amministrazione

### PROSPETTO DIMOSTRATIVO DEL RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE

		GESTIONE		
		RESIDUI	COMPE- TENZA	TOTALE
Fondo cassa al 1° gennaio				0,00
RISCOSSIONI	(+)	0,00	0,00	0,00
PAGAMENTI	(-)	0,00	0,00	0,00
SALDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
PAGAMENTI per azioni esecutive non regolarizzate al 31 dicembre	(-)			0,00
FONDO DI CASSA AL 31 DICEMBRE	(=)			0,00
RESIDUI ATTIVI	(+)	0,00	0,00	0,00
<i>di cui derivanti da accertamenti di tributi effettuati sulla base della stima del dipartimento delle finanze</i>				0,00
RESIDUI PASSIVI	(-)	0,00	0,00	0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE CORRENTI <sup>(1)</sup>	(-)			0,00
FONDO PLURIENNALE VINCOLATO PER SPESE IN CONTO CAPITALE <sup>(1)</sup>	(-)			<b>0,00</b>
<b>RISULTATO DI AMMINISTRAZIONE AL 31 DICEMBRE .... (A)<sup>(2)</sup></b>	<b>(=)</b>			<b>0,00</b>
<b>Composizione del risultato di amministrazione al 31 dicembre ...:</b>				
<b>Parte accantonata <sup>(3)</sup></b>				
Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12/.... <sup>(4)</sup>				
Accantonamento residui perenti al 31/12/.... (solo per le regioni) <sup>(5)</sup>				
Fondo anticipazioni liquidità DL 35 del 2013 e successive modifiche e rifinanziamenti				

(6) Relativamente all'ordinamento contabile delle regioni, cfr. art. 42, D.Lgs. n. 118/2011.

Fondo perdite società partecipate	
Fondo contezioso	
Altri accantonamenti	
<b>Totale parte accantonata (B)</b>	<b>0,00</b>
<b>Parte vincolata</b>	
Vincoli derivanti da leggi e dai principi contabili	
Vincoli derivanti da trasferimenti	
Vincoli derivanti dalla contrazione di mutui	
Vincoli formalmente attribuiti dall'Ente	
Altri vincoli	
<b>Totale parte vincolata (C)</b>	<b>0,00</b>
<b>Parte destinata agli investimenti</b>	
<b>Totale parte destinata agli investimenti (D)</b>	<b>0,00</b>
<b>Totale parte disponibile (E=A-B-C-D)</b>	<b>0,00</b>
<b>Se E è negativo, tale importo è iscritto tra le spese del bilancio di previsione come disavanzo da ripianare <sup>(6)</sup></b>	

(1) Indicare l'importo del fondo pluriennale vincolato risultante dal conto del bilancio (in spesa).

(2) Se negativo, le regioni indicano in nota la quota del disavanzo corrispondente al debito autorizzato e non contratto, distintamente da quella derivante dalla gestione ordinaria.

(3) Non comprende il fondo pluriennale vincolato.

(4) Indicare l'importo del Fondo crediti di dubbia esigibilità risultante dall'allegato 8 c)

(5) Solo per le regioni Indicare l'importo dell'accantonamento per residui perenti al 31 dicembre .....

(6) In caso di risultato negativo, le regioni indicano in nota la quota del disavanzo corrispondente al debito autorizzato e non contratto, distintamente da quella derivante dalla gestione ordinaria e iscrivono nel passivo del bilancio di previsione N l'importo di cui alla lettera E, distinguendo le due componenti del disavanzo. A decorrere dal 2016 si fa riferimento all'ammontare del debito autorizzato alla data del 31 dicembre 2015.

La Corte costituzionale ha aggiunto che, mentre un miglioramento dei saldi di cassa oppure un risultato annuale positivo non sono affatto incompatibili con l'esistenza o la necessità di un piano pluriennale di riequilibrio finanziario (dal momento che detti miglioramenti ben possono essere inidonei a compensare interamente lo squilibrio strutturale), analoga ipotetica relazione non è configurabile per l'avanzo di amministrazione: quest'ultimo è tale solo se tiene conto degli accantonamenti scaglionati nel tempo contemplati dal piano di riequilibrio, compensandoli completamente in modo definitivo. Al riguardo, è opportuno ricordare che gli Enti locali possono ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale prevista dell'art. 243-bis, comma 1, TUEL quando sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario e le misure di cui agli artt. 193 e 194 TUEL non siano sufficienti a superare le condizioni di tale squilibrio. Al proposito, la Corte dei conti (7) ha chiarito che le situazioni di sofferenza finanziaria suscettibili di

ricorso al piano di riequilibrio vanno distinte con chiarezza da quelle riconducibili all'area di applicazione degli ordinari istituti di ripiano del disavanzo ex art. 188 TUEL.

L'art. 243-bis, comma 1, TUEL indica, quali presupposti per il ricorso alla procedura di riequilibrio, la concomitante sussistenza di squilibri strutturali in grado di provocare il dissesto finanziario e l'insufficienza delle misure di cui agli artt. 193 (deliberazione di salvaguardia degli equilibri di bilancio) e 194 (riconoscimento di legittimità dei debiti fuori bilancio) TUEL, per il superamento delle condizioni di squilibrio rilevate.

Lo squilibrio - che può essere causato da disavanzo di amministrazione o da debiti fuori bilancio - si individua, sostanzialmente, nell'incapacità di adempiere alle proprie obbligazioni secondo esigibilità, a causa della mancanza di risorse effettive a copertura della spesa e, solitamente, della correlata mancanza o grave carenza di liquidità disponibile; esso si definisce *strutturale* quando il deficit esorbita le ordinarie capacità di bilancio e di ripristino degli equilibri, richiedendo il ricorso a mezzi ulteriori.

(7) Corte conti, sez. autonomie, del. 26 aprile 2018, n. 5 (Linee guida per l'esame del piano di riequilibrio finanziario pluriennale e per la valutazione della sua congruenza - art. 243-*quater* TUEL -).

Ciò spiega perché la Consulta abbia affermato che non possa essere assolutamente configurata la compatibilità di un avanzo di amministrazione con un piano di riequilibrio finanziario pluriennale.

D'altra parte, l'art. 187, comma 2, TUEL impone che la quota libera dell'avanzo di amministrazione dell'esercizio precedente sia utilizzato prioritariamente per la copertura dei debiti fuori bilancio, nonché per la salvaguardia degli equilibri di bilancio di cui all'art. 193 TUEL (ove non possa provvedersi con mezzi ordinari); dunque, l'avanzo di amministrazione risulterà completamente assorbito in presenza di uno squilibrio che renda necessario il ricorso alla procedura di predissesto.

## Conclusioni

La sentenza in commento corregge alcune improprietà terminologiche in cui è incorso il legislatore, in considerazione del fatto che già in passato l'ambigua formulazione normativa inerente al concetto di avanzo di amministrazione ha indotto alcuni Enti

territoriali ad introdurre disposizioni in materia di bilancio costituzionalmente illegittime (8).

Inoltre, la Consulta ha precisamente delimitato il perimetro di applicazione dell'art. 5, comma 11-*septies*, D.L. n. 244/2016, chiarendo che esso riguarda indifferentemente le ipotesi in cui la tardiva deliberazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale sia stata o meno acclarata dal giudice contabile.

Resta il fatto che la dichiarazione di inammissibilità delle questioni di legittimità sollevate ha impedito una decisione sul merito, per cui è auspicabile che in un prossimo futuro esse possano essere nuovamente portate all'attenzione del Giudice delle leggi.

Infine, non è superfluo evidenziare che in questa sede è stata ribadita la sussistenza della legittimazione delle sezioni regionali della Corte dei conti a sollevare incidente di costituzionalità in sede di controllo sui piani di riequilibrio finanziario pluriennale, così come recentemente riconosciuto dalla Corte costituzionale con la sentenza 14 febbraio 2019, n. 18.

---

(8) Ci si riferisce a Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274 ed a Corte cost., 5 marzo 2018, n. 274.