



La

# *Corte dei conti*

N. 20/SSRRCO/QMIG/2019

REPUBBLICA ITALIANA  
In nome del Popolo Italiano  
Sezioni riunite in sede di controllo

Presiedute dal Presidente della Corte dei conti Angelo Buscema  
e composte dai magistrati

Presidenti di sezione:

Carlo Chiappinelli, Maurizio Graffeo, Ermanno Granelli, Francesco Petronio, Cristina Zuccheretti, Fabio Viola, Anna Maria Lentini;

Consiglieri:

Stefano Siragusa, Enrico Flaccadoro, Antonello Colosimo, Massimo Romano, Maria Annunziata Rucireta, Vincenzo Palomba, Alfredo Grasselli, Franco Massi, Cinzia Barisano, Carmela Mirabella, Luisa D'Evoli, Natale Maria Alfonso D'Amico, Francesco Targia, Stefania Petrucci, Giuseppe Imparato, Vincenzo Chiorazzo, Valeria Franchi, Donato Centrone, Francesco Sucameli, Elena Papa;

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

VISTO il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

VISTA la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

VISTO il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, approvato dalle Sezioni riunite con deliberazione n. 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000 e, in particolare, l'art. 6, comma 2;

VISTO l'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102;

VISTO l'art. 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

VISTA la deliberazione 52/2019/QMIG dell'11 ottobre 2019 della Sezione di controllo per il Trentino - Alto Adige/Suedtirolo, sede di Trento, con la quale è stata rimessa al Presidente della Corte dei conti una questione di massima sul rapporto fra la disciplina introdotta, in materia di equilibri di bilancio degli enti territoriali, dall'art. 1, comma 819 e seguenti, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, con le disposizioni contenute negli artt. 9 e 10 della legge 24 dicembre 2012, n. 243, emessa in attuazione dell'art. 81, comma sesto, della Costituzione, inserito dalla legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1;

VISTA l'ordinanza n. 23 dell'11 novembre 2019, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha deferito alle Sezioni riunite in sede di controllo l'esame e la pronuncia in ordine alla questione prospettata, ravvisando l'eccezionale rilevanza, ai sensi del citato art. 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174;

UDITI nell'adunanza dell'11 dicembre 2019, i relatori Cons. Stefania Petrucci e Cons. Donato Centrone;

## **PREMESSO**

### **I.I**

Il Presidente della Provincia autonoma di Trento, con istanza del 10 settembre 2019, ha formulato alla Sezione di controllo per il Trentino - Alto Adige/Suedtirolo - Sede di Trento, richiesta di parere, ai sensi dell'articolo 7, comma 8, della legge n. 131 del 5 giugno 2003, al fine di accertare se, per effetto dell'introduzione dell'art. 1, comma 821, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio statale per il 2019), ai sensi del quale le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni *“si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza*

*dell'esercizio non negativo*", si possano ritenere rimossi i limiti previsti dalla legge 24 dicembre 2012, n. 243, non solo con riferimento all'utilizzo del risultato di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato ai fini dell'equilibrio di bilancio prescritto dall'art. 9, ma anche con riguardo alle operazioni di indebitamento disciplinate dal successivo art. 10, con conseguente assoggettamento delle operazioni di contrazione di debito unicamente ai limiti di cui ai commi 819 e seg. della legge n. 145 del 2018.

Con deliberazione n. 52/2019/QMIG, la Sezione regionale di controllo Trentino - Alto Adige/Suedtirolo - Sede di Trento, ha sospeso il proprio pronunciamento, deferendo al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 17, comma 31, del d.l. n. 78 del 2009, convertito dalla legge n. 102 del 2009, nonché dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, al fine di ottenere una pronuncia di orientamento generale per le Sezioni regionali di controllo, la seguente questione di massima: *"se il comma 821 della legge 145/2018 abbia abrogato il comma 1 dell'art. 9 della legge 243/2012 e se, oltre ad aver ridefinito il parametro dell'equilibrio di bilancio in senso difforme da quanto disposto dall'art. 9, c. 1 e c. 1-bis, della legge 243/2012, abbia prodotto effetti anche sulle condizioni per il ricorso all'indebitamento da parte di regioni ed enti locali disciplinate, in particolare, dall'art. 10, comma 3, della medesima legge 243/2012"*.

## **I.II**

La Sezione remittente ha preliminarmente esaminato il complessivo quadro normativo di riferimento richiamando la disciplina introdotta dalla citata legge n. 145 del 2018 che, al comma 820, in conformità alle sentenze della Corte costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, consente agli enti territoriali l'utilizzo del risultato di amministrazione e del fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa nel rispetto delle disposizioni previste dal d.lgs. n. 23 giugno 2011, n. 118 e che, al comma 821, come già accennato, introduce una nozione di equilibrio fondata sul risultato di competenza dell'esercizio non negativo, da desumere dal prospetto di verifica degli equilibri, contenuto nell'allegato 10 al d. lgs. n. 118 del 2011, allegato al rendiconto della gestione.

La Sezione di controllo di Trento ha poi concentrato la propria attenzione sulla disciplina prevista dall'art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge 243 del 2012, recante le disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma della Costituzione, come emendata dalla legge 12 agosto 2016, n. 164 (approvata con il procedimento aggravato richiesto dall'art. 81, comma sesto, della Costituzione, inserito

dalla legge costituzionale n. 1 del 2012), nella versione attualmente vigente, che prescrive, invece, quanto segue:

*“1. I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, come eventualmente modificato ai sensi dell'articolo 10.*

***1-bis.** Ai fini dell'applicazione del comma 1, le entrate finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5 dello schema di bilancio previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e le spese finali sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2 e 3 del medesimo schema di bilancio. Per gli anni 2017-2019, con la legge di bilancio, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica e su base triennale, è prevista l'introduzione del fondo pluriennale vincolato, di entrata e di spesa. A decorrere dall'esercizio 2020, tra le entrate e le spese finali è incluso il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa, finanziato dalle entrate finali”.*

Passando all'esame della disciplina dell'indebitamento, introdotta dall'art. 10 della legge n. 243 del 2012, che richiama anche l'obbligo di conseguimento del pareggio di bilancio posto dal precedente art. 9, la Sezione remittente si sofferma sulla normativa in tema operazioni di investimento realizzate attraverso la contrazione di debito e l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti, nonché sul riferimento alle previste intese da concludere in ambito regionale che devono garantire, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo non negativo di competenza tra le entrate finali e le spese finali del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la regione medesima. Al riguardo, la Sezione di Trento aggiunge che l'art. 10 della legge n. 243 del 2012 non esaurisce la regolamentazione dei limiti, qualitativi e quantitativi, alla contrazione di debito da parte di regioni ed enti locali, che trova fonte, altresì, nell'art. 119 della Costituzione, nell'art. 62 del d.lgs. n. 118 del 2011 e negli artt. 202 e seguenti del d.lgs. n. 267 del 2000.

### **I.III**

La Sezione remittente approfondisce anche la giurisprudenza costituzionale in materia, in particolare richiamando la sentenza n. 247/2017, emessa su ricorso, tra le altre, della Provincia autonoma di Trento, in seguito alle censure incentrate sull'art. 1, comma 1, lett. b), della legge n. 164 del 2016, che, riformulando il comma 1 ed inserendo il comma 1-bis nell'art. 9 della legge n. 232 del 2012, ha sostituito gli originari “quattro saldi di bilancio” da conseguire annualmente (saldo non negativo tra entrate e spese finali di competenza e di

cassa e saldo non negativo tra entrate e spese correnti di competenza e di cassa) con un unico saldo non negativo di competenza tra *“entrate finali”* e *“spese finali”*, oltre a individuare puntualmente le entrate da considerare *“finali”* (titoli 1-2-3-4-5 degli schemi di bilancio di cui al d.lgs. n. 118 del 2011) e le corrispondenti spese (titoli 1-2-3 del medesimo schema di bilancio).

In particolare, il Giudice delle leggi, in seguito ai profili di dubbia costituzionalità prospettati dagli enti territoriali ricorrenti, incentrati, principalmente, sulla preclusione di considerare tra le entrate rilevanti ai fini dell'equilibrio di cui all'art. 9 della legge n. 243/2012, il risultato di amministrazione (che, come ricorda anche la Sezione remittente, non costituisce *“entrata finale”*) e sulla limitazione del fondo pluriennale vincolato solo a quello finanziato da *“entrate finali”*, pur non dichiarando incostituzionale l'art. 9 in parola, ha statuito che vada interpretato nel senso che *“l'avanzo di amministrazione, una volta accertato nelle forme di legge, è nella disponibilità dell'ente che lo realizza”*, dovendosi, dunque, consentire l'applicazione delle quote di risultato di amministrazione formatesi in esercizi precedenti, in quanto ritenute risorse proprie degli enti, non *“espropriabili”* dallo Stato per finalità di finanza pubblica allargata. Con motivazioni analoghe, è stato affermato che il fondo pluriennale vincolato, essendo uno strumento di copertura di spese già impegnate per obbligazioni giuridiche perfezionate, ma imputate a esercizi successivi, deve essere integralmente conteggiato ai fini del conseguimento dell'equilibrio di bilancio posto dall'art. 9 della legge n. 243 del 2012 (non solo limitatamente alla parte finanziata da *“entrate finali”*).

Con la successiva sentenza n. 101/2018, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 466, della legge n. 232 del 2016 (regolamentante la disciplina di dettaglio degli artt. 9 e 10 della legge n. 243 del 2012), nella parte in cui non prevedeva la possibilità di utilizzare risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato nei bilanci degli enti territoriali ai fini del conseguimento dell'equilibrio dell'esercizio di competenza.

Inoltre, la Consulta si è ulteriormente pronunciata sulla materia con la sentenza n. 252/2017, nella quale, rimarcando la cornice europea in cui si inseriscono la legge costituzionale n. 1 del 2012 e la conseguente legge attuativa *“rinforzata”* n. 243 del 2012, ha dichiarato la conformità costituzionale dell'art. 10, comma 3, della legge citata n. 243 (come modificato dalla legge n. 164 del 2016), sul presupposto che le intese in esso previste costituiscono lo strumento per garantire un equilibrio di bilancio non limitato al singolo ente, ma riferito all'intero comparto regionale, consentendo agli enti che hanno *“riserve di*

*amministrazione*” (o meglio, “*spazi finanziari*” di competenza) di metterle a disposizione di coloro che chiedono di utilizzarle per spese di investimento, da coprire con il ricorso al debito o a risultati di amministrazione.

La Sezione remittente ha ricordato, infine, la sentenza n. 18/2019, nella quale la Corte costituzionale ha avuto modo di ribadire che i precetti degli artt. 81, 97, primo comma, e 119, primo comma, della Costituzione hanno carattere di principi generali che trovano attuazione concreta in specifiche norme che disciplinano le modalità di gestione di eventuali disavanzi (di competenza o di amministrazione) da parte degli enti territoriali. Tra queste, oltre all’art. 9, comma 2, della legge n. 243 del 2012, che obbliga all’adozione di misure di recupero entro il triennio nel caso in cui, in sede di rendiconto di gestione, un ente registri un valore negativo di tale saldo (parziale) di competenza, ha richiamato l’art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 e l’art. 188 del d.lgs. n. 267 del 2000, riguardanti le modalità di copertura degli eventuali (complessivi) disavanzi (questa volta, di amministrazione) registrati da regioni ed enti locali.

#### **I.IV**

Dopo aver esposto il predetto quadro normativo e giurisprudenziale, la Sezione regionale per il Trentino ha evidenziato che gli articoli 9 e 10 della legge n. 243 del 2012 sono tuttora vigenti, non essendo stati oggetto di abrogazione né di caducazione ad opera del Giudice delle leggi (come indirettamente confermato, peraltro, dalle sentenze n. 247/2017, riferita all’art. 9, e n. 252/2017, avente ad oggetto l’art. 10 della medesima legge) ed ha conseguentemente ritenuto che non possa sostenersi che l’art. 1, comma 821, contenuto nella legge ordinaria n. 145 del 2018 (come i commi precedenti e successivi), abbia implicitamente abrogato l’art. 9, commi 1 e 1-*bis*, della legge n. 243, stante la particolare resistenza passiva di cui è dotata quest’ultima norma, trattandosi di legge approvata, in attuazione dell’art. 81, sesto comma, della Costituzione (inserito dalla legge costituzionale n. 1 del 2012) mediante un procedimento aggravato basato sul raggiungimento di una maggioranza assoluta dei consensi in ciascun ramo del Parlamento.

### **CONSIDERATO**

#### **II.I**

Preliminarmente all’esame dell’odierno quesito, tenuto conto della complessità del

sistema normativo vigente, nonché dei già accennati interventi della giurisprudenza costituzionale, si reputa opportuno fornire un inquadramento dell'articolata disciplina in tema di equilibri di bilancio delle amministrazioni pubbliche e, in particolare, degli enti territoriali alla luce della vigente disciplina europea.

L'art. 126 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) dispone che *“gli Stati membri devono evitare disavanzi pubblici eccessivi”*, adempimento misurato dai due parametri del rapporto tra *“disavanzo pubblico”* (altresì denominato *“indebitamento netto”*) e *“debito pubblico”*, in entrambi i casi con il *“prodotto interno lordo”* dello Stato membro.

I valori di riferimento dei ridetti parametri sono specificati nel *“Protocollo sulla procedura per i disavanzi eccessivi”*, allegato al TFUE, in cui vengono qualificati *“pubblici”* tutti gli enti e organismi aventi le caratteristiche delineate dal sistema europeo di conti (c.d. SEC 2010, approvato con Regolamento CE del Consiglio 21 maggio 2013, n. 549). Di conseguenza, le procedure nazionali in materia di bilancio devono consentire di rispettare gli obblighi derivanti dal Trattato per tutto il perimetro della *“amministrazione pubblica”*, come in quella sede definito.

In tale ottica, il reg. (Ce) n. 479/2009 del 25 maggio 2009, che disciplina l'applicazione del Protocollo allegato al TFUE, ribadisce che il settore *“pubblico”* vada definito in conformità alla normativa sul Sistema europeo di conti (SEC). Ne discende che il *“disavanzo pubblico”* misura il saldo negativo del *“conto economico consolidato”* ed il *“debito pubblico”* il valore nominale di tutte le passività del settore delle *“amministrazioni pubbliche”* (S.13).

Pertanto, per raggiungere gli impegni assunti in sede europea, lo Stato deve garantire che, annualmente, i bilanci degli enti compresi nel settore *“pubblico”* (fra cui le *“amministrazioni locali”*), previo consolidamento da effettuare secondo i criteri di stampo economico propri del SEC 2010, non presentino disavanzi eccessivi.

Tale sistema normativo, fondato sui regolamenti comunitari 7 luglio 1997, n. 1466 e n. 1467, come emendati, nel 2011, dai regolamenti (UE) 8 novembre 2011, n. 1175 e n. 1177 (questi ultimi costituenti parte integrante, unitamente alla direttiva UE 8 novembre 2011, n. 85, dell'accordo c.d. *Six pack*, che ha rivisto il *“Patto di stabilità e crescita”*), è stato rafforzato, come ricordato anche dalla Sezione remittente, dal *“Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla governance nell'Unione economica e monetaria”*, stipulato il 2 marzo 2012 (e ratificato dall'Italia con legge 23 luglio 2012, n. 114), che, oltre a ribadire e puntualizzare le regole previgenti, ha prescritto che gli Stati membri contraenti vi dessero attuazione *“tramite*

*disposizioni vincolanti e di natura permanente - preferibilmente costituzionale”* (cfr. art. 3, paragrafo 2).

Sulla base di tale impianto ed al fine di dare seguito agli impegni assunti in sede europea (in aderenza le motivazioni delle sentenze della Corte costituzionale n. 88/2014 e n. 252/2017), la legge costituzionale n. 1 del 2012, ha riscritto interamente l’art. 81 della Costituzione e, dopo aver affermato la clausola generale dell’equilibrio del bilancio dello Stato, ha previsto, al sesto comma, che *“le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l’equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei principi definiti con legge costituzionale”*.

La medesima legge costituzionale n. 1 del 2012, nel comma premesso all’art. 97 della Costituzione, ha prescritto che tutte le *“pubbliche amministrazioni”* (territoriali e non) devono assicurare *“l’equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico”*, anche *“in coerenza con l’ordinamento dell’Unione europea”*, inciso che sottolinea come la prospettiva dell’equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito abbia, anche, un ancoramento sovranazionale. In proposito, la Corte costituzionale (sentenza n. 6/2019) ha chiarito che l’art. 97, primo comma, Cost., nella vigente formulazione, si compone di due precetti distinti: *“quello contenuto nel primo periodo riguarda l’equilibrio individuale degli enti facenti parte della finanza pubblica allargata, mentre quello del secondo periodo riguarda l’equilibrio complessivo di quest’ultima, in quanto finalizzato ad assicurare la sostenibilità del debito nazionale”* (in termini, le citate sentenze Corte Cost., n. 88/2014 e n. 252/2017). Di conseguenza, le norme statali di finanza pubblica possono mirare sia al pareggio di bilancio del singolo ente che ad obiettivi nazionali di carattere consolidato o anche, come espressamente precisato dalla norma costituzionale, di matrice europea.

Parimenti, l’art. 119, sesto comma, anch’esso novellato dalla legge costituzionale n. 1 del 2012, dopo aver affermato che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa nel *“rispetto dell’equilibrio dei relativi bilanci”*, ha aggiunto che detti enti *“concorrono ad assicurare l’osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall’ordinamento dell’Unione europea”*, a conferma che il legislatore statale può adottare disposizioni di finanza pubblica tese al conseguimento non solo del pareggio di bilancio del singolo ente, ma anche di obiettivi consolidati a livello nazionale, funzionali al perseguimento di obiettivi europei.



La legge rinforzata n. 243 del 2012, emanata in attuazione del riformulato art. 81, comma sesto, della Costituzione, in linea con la disciplina europea, si ispira alla medesima prospettiva. Infatti, l'art. 3, dopo aver disposto che *"le amministrazioni pubbliche concorrono ad assicurare l'equilibrio dei bilanci ai sensi dell'articolo 97, primo comma, della Costituzione"*, precisa che i documenti di programmazione finanziaria e di bilancio dello Stato devono stabilire, ogni anno, gli obiettivi del saldo del *"conto consolidato"*, articolato per *"sottosettori"* (fra i quali sono comprese le *"amministrazioni locali"*, aggregato proprio del SEC 2010, che comprende anche gli enti territoriali), in modo da assicurare, fra l'altro, il conseguimento del prescritto *"obiettivo di medio termine"*, da intendersi, in ragione dell'art. 2 della legge n. 243, come il *"valore del saldo strutturale individuato sulla base dei criteri stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea"*.

Anche il successivo art. 9, dedicato nello specifico all'equilibrio dei bilanci delle regioni e degli enti locali, si pone in termini di attuazione della medesima disciplina. Il comma 1 prevede, infatti, che i bilanci degli enti territoriali si considerino in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguano un saldo non negativo, in termini di competenza fra le sole *"entrate e spese finali"* (titoli 1, 2, 3, 4 e 5 degli schemi di bilancio del d.lgs. n. 118 del 2011, per le *"entrate finali"*; titoli 1, 2 e 3, per le *"spese finali"*), e quindi non fra tutte le entrate e tutte le spese (di cui al modello dimostrativo del pareggio di bilancio prescritto dall'art. 11 del d.lgs. n. 118 del 2011 e contenuto negli allegati 9 e 10 al medesimo decreto).

Si tratta, in effetti, di quelle entrate e spese, proprie di un sistema di contabilità finanziaria (qual è quello delineato dal d.lgs. n. 118 del 2011 per gli enti territoriali), che, in ragione dell'ispirazione economica del Sistema europeo dei conti, escludono, fra le altre, le partite meramente finanziarie ai fini della redazione del *"conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche"* (cfr. Regolamento UE n. 549 del 2013, Capitolo 20), il cui saldo, annualmente, dimostra il conseguimento, da parte dello Stato, degli obiettivi di congruo rapporto fra *"disavanzo pubblico"* e PIL (oltre all'art. 126 e allegato Protocollo n. 12 al TFUE, può farsi rinvio all'art. 1 del Regolamento applicativo CE 25 maggio 2009, n. 479).

La normativa appena delineata (ripresa dall'art. 1, commi 466 e seguenti, della legge n. 232 del 2016, poi abrogato dall'art. 1, comma 823 della legge n. 145 del 2018) esclude, pertanto, la rilevanza, oltre che delle entrate e delle spese per servizi in conto terzi e partite di giro, di quelle da *"accensione di prestiti"* (titolo 6) e da *"anticipazioni da istituto tesoriere"* (titolo 7), nonché delle spese per *"rimborso di prestiti"* (titolo 4) e per *"chiusura anticipazioni di"*

*tesoreria*" (titolo 5), che, come detto, costituendo mere partite finanziarie, non rilevano ai fini del *"conto economico consolidato delle amministrazioni pubbliche"*.

In ragione della descritta strutturazione contabile, l'equilibrio richiesto dal ridetto art. 9 impatta anche sulle eventuali operazioni di contrazione di debito che i singoli enti territoriali intendano effettuare, come palesato dal successivo art. 10 della legge citata che, dopo aver prescritto che il ricorso all'indebitamento è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento (*"con le modalità e nei limiti previsti dal presente articolo"* e *"dalla legge dello Stato"*), nonché previa contestuale *"adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento"*, impone, altresì, al comma 3, per l'anno di riferimento, il *"rispetto del saldo di cui all'articolo 9, comma 1, del complesso degli enti territoriali della regione interessata"*.

La specificazione di tale requisito ulteriore trova fondamento proprio nella circostanza che il *"pareggio"* di cui all'art. 9 della legge n. 243 esclude le entrate da contrazione di debito (titolo 6 del d.lgs. n. 118 del 2011), che, in quanto poste puramente finanziarie, non transitano in un conto economico, imponendo, di conseguenza, all'ente territoriale che ne fa ricorso, di *"coprire"* altrimenti, ai fini del conseguimento dell'equilibrio in esame, le spese di investimento (che, invece, nel proprio sistema di contabilità finanziaria trovano legittima copertura nelle entrate da indebitamento).

Inoltre, il sopra richiamato art. 9, al comma 5, consente allo Stato, al fine di assicurare il rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea, di prescrivere ulteriori obblighi a carico degli enti territoriali, finalizzati al concorso al conseguimento degli obiettivi finanziari del complesso delle amministrazioni pubbliche.

Dalla lettura della legge rinforzata n. 243 emerge, dunque, l'accentuarsi del carattere strumentale dell'equilibrio di bilancio che le amministrazioni pubbliche, territoriali e non, devono conseguire in riferimento a obiettivi comunitari, ai cui fini non è sufficiente il pareggio finanziario complessivo del singolo ente, ma occorre l'ottenimento anche di ulteriori equilibri, appunto funzionali, sia in ragione della loro genesi che del loro contenuto, come ricordato anche dalla Sezione remittente, al perseguimento degli obiettivi di stabilità economica del settore pubblico.

Tuttavia, le *"norme fondamentali"* ed i *"criteri"* delineati dalla citata legge rinforzata n. 243 non esauriscono il quadro delle regole contabili e di finanza pubblica tese a garantire gli equilibri di bilancio degli enti territoriali, permanendo, accanto a quelle funzionali al conseguimento degli obiettivi posti in sede europea (fra cui, gli artt. 2, 3, 9 e 10 della legge

n. 243), anche quelle strumentali, e necessarie, al mantenimento degli equilibri finanziari, di competenza e di cassa, del singolo ente, come si rileva anche dalla copiosa giurisprudenza costituzionale successiva all'introduzione della legge costituzionale n. 1 del 2012 (può farsi rinvio, per esempio, per le prime, alle sentenze n. 247/2017, n. 252/2018 e n. 101/2018 e, per le seconde, alle sentenze n. 181/2015, n. 6/2017, n. 89/2017, n. 274/2017, n. 6/2019, n. 18/2019 e n. 105/2019).

D'altronde, va considerato che anche il bilancio dello Stato è annualmente approvato sia in funzione del conseguimento di un "*indebitamento netto*" in linea con i parametri UE, che di coerenti ulteriori equilibri finanziari, fra cui il "*saldo netto da finanziare*" ed il "*saldo di cassa*", quest'ultimo riferito al "*settore statale*" (cfr. artt. 21, 25 e 44 legge n. 196 del 2009).

## II.II

L'ordinamento giuridico contabile che ha fonte nel d.lgs. n. 118 del 2011 (e, per gli enti locali, anche nel d.lgs. n. 267 del 2000), oltre a dettare le regole tese all'armonizzata rappresentazione degli schemi di bilancio degli enti territoriali, nonché gli uniformi principi contabili che questi ultimi devono osservare, contiene, come ha messo in evidenza anche la Sezione remittente, numerose disposizioni poste a presidio del complessivo equilibrio finanziario dei ridetti enti, sia in fase di previsione, che di gestione e rendicontazione (con imposizione di precise azioni di recupero in caso di inosservanza).

In tale contesto normativo, si inseriscono l'art. 1, commi 819 e seguenti, della legge n. 145 del 2018, dettati ai fini della tutela economica della Repubblica, per effetto dei quali, a decorrere dall'anno 2019, le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni si considerano in equilibrio in presenza di un risultato di competenza dell'esercizio non negativo. Tale informazione deve desumersi dal prospetto di verifica degli equilibri, costituente parte del rendiconto, previsto dall'allegato 10 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Tali disposizioni trovano già applicazione, nell'esercizio in corso, per le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e Bolzano, le città metropolitane, le province ed i comuni. L'entrata in vigore è stata, invece, differita al 2021 per le regioni a statuto ordinario, subordinatamente al raggiungimento di un'intesa in sede di Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano, poi formalizzata in data 10 ottobre 2019 (in quest'ultima sede, peraltro, è stata

convenuta un'anticipazione parziale all'esercizio 2020, che ha trovato esplicitazione nell'art. 63 del disegno di legge di bilancio dello Stato per il 2020, in fase di approvazione).

La disciplina prevista dal comma 821 della legge n. 145 del 2018 attribuisce valore giuridico, pur in assenza allo stato di specifiche sanzioni, al conseguimento di un "*equilibrio finanziario complessivo di competenza*" anche in sede di rendiconto consuntivo, in modo simmetrico e speculare a quello da rispettare in sede di approvazione del bilancio di previsione e nel corso dell'esercizio, come reso evidente dalle poste inserite nel prospetto richiamato dalla norma, contenuto nell'Allegato n. 10 al d.lgs. n. 118 del 2011.

Infatti, sia l'art. 40 del d.lgs. n. 118 del 2011, per le regioni, che l'art. 162, comma 6, del d.lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali, impongono di approvare il bilancio di previsione in equilibrio (complessivo e per la sola parte corrente), nonché di mantenerlo nel corso dell'esercizio (art. 50 d.lgs. n. 118 del 2011, per le regioni; art. 193 d.lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali), mentre, in sede di rendiconto, l'ordinamento contabile degli enti territoriali, fino all'avvento della legge n. 145 del 2018, conferiva valenza giuridica al solo risultato "*di amministrazione*" (non a quello "*di gestione*"), prescrivendo, come noto, in caso di saldo negativo (disavanzo), il ripiano nei successivi esercizi (in via ordinaria, nel successivo ciclo di bilancio, ex art. 42 del d.lgs. n. 118 e 188 del d.lgs. n. 267; previa approvazione di un piano di riequilibrio, per gli enti locali, ex artt. 243-*bis* e seguenti del d.lgs. n. 267; in un arco temporale superiore, nei casi espressamente previsti dalla legge, come avvenuto, per esempio, per le regioni, con l'art. 9, comma 5, del d.l. 19 giugno 2015, n. 78, convertito dalla legge 6 agosto 2015, n. 125).

### **II.III**

Il comma 820 della legge n. 145 del 2018 precisa, inoltre, tenendo conto dei principi di diritto affermati dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 247/2017 e n. 101/2018, che gli enti territoriali utilizzano il risultato di amministrazione ed il fondo pluriennale vincolato di entrata e di spesa nel rispetto delle disposizioni previste dal d. lgs n. 118 del 2011.

Sotto quest'ultimo profilo, va precisato che, sin dall'introduzione del sistema contabile c.d. "*armonizzato*", come nella vigenza del precedente ordinamento (differenziato fra le singole regioni e le amministrazioni locali), gli enti territoriali hanno sempre potuto applicare al bilancio le quote del risultato di amministrazione (o il fondo pluriennale vincolato) secondo le regole proprie dei citati d.lgs. n. 118 e n. 267, considerandole rilevanti ai fini degli equilibri, di gestione o di amministrazione, poste dai ridetti sistemi normativi.

Gli obblighi di ripiano, o le limitazioni e sanzioni prescritte in caso di inosservanza, fanno riferimento, infatti, agli equilibri finanziari complessivi dell'ente territoriale, in cui rilevano tutte le entrate e tutte le spese, comprese quelle coperte da risultati di amministrazione di esercizi precedenti e dal fondo pluriennale vincolato (o, al contrario, generate da disavanzi di esercizi precedenti).

Tuttavia, dovendo l'ente territoriale osservare anche gli obiettivi posti dal previgente patto di stabilità interno, sostituito dal 2016 dal saldo di finanza pubblica, regolamentato dall'art. 9 della legge n. 243 del 2012, funzionale, si ripete, al conseguimento dei parametri posti in sede europea (come ricordato, fra l'altro, anche dalla Corte costituzionale nelle motivazioni della sentenza n. 88/2014, che, per prima, si è occupata della legge n. 243) e ispirati, in ragione del Sistema europeo dei conti (Regolamento UE n. 549 del 2013), secondo criteri simili alla competenza economica, l'effettiva applicazione di risultato di amministrazione (e fondo pluriennale vincolato) è stata condizionata, in ogni esercizio, dalla necessità di perseguire anche questi ulteriori equilibri parziali, ai fini dei quali il c.d. saldo di finanza pubblica (come il previgente patto di stabilità interno) considerava solo le entrate e le spese denominate "*finali*" nei prospetti allegati al d.lgs. n. 118 del 2011.

In concreto, peraltro, sia le entrate da debito che quelle derivanti dal risultato d'amministrazione potevano essere applicate, rispettando anche l'equilibrio richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, ove il singolo ente territoriale avesse avuto spazi finanziari propri (per esempio, derivanti, a rendiconto, dagli stanziamenti definitivi a titolo di accantonamenti, che non costituiscono oggetto di impegno di spesa, mentre devono trovare copertura nel bilancio di previsione) o potesse far ricorso a quelli messi a disposizione dalle intese regionali o dallo Stato (cfr. art. 10, commi 3 e 4, legge n. 243), anche in ragione delle norme speciali che si sono susseguite nel corso del tempo (cfr. art. 10, comma 1, legge n. 243 e, per alcuni esempi, in materia di edilizia scolastica e di impiantistica sportiva, all'abrogato art. 1, commi 487 e seguenti, legge n. 232 del 2016).

## **II.IV**

L'odierno quadro normativo in tema di equilibri risulta ulteriormente ampliato a seguito del recente decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 1° agosto 2019, emanato in aderenza agli artt. 3, comma 6, e 11, comma 11, del d.lgs. n. 118 del 2011 (11° aggiornamento dei principi contabili), che ha articolato il risultato finale di competenza, che ogni ente territoriale deve dimostrare di aver conseguito al termine dell'esercizio, ai sensi

del citato comma 821, in tre distinti equilibri (*“risultato di competenza”*, *“equilibrio di bilancio”* ed *“equilibrio complessivo”*), modificando, di conseguenza, i prospetti del quadro generale riassuntivo e dell’equilibrio di bilancio allegati al rendiconto, facendo concorrere al relativo conseguimento anche gli stanziamenti, iscritti nel bilancio di competenza dell’esercizio, a titolo di accantonamenti e vincoli.

Il primo (*“risultato di competenza”*) non presenta elementi di novità rispetto al risultato palesato dal medesimo prospetto anteriormente al citato d.m. 1° agosto 2019 (accertamenti meno impegni, al lordo di fondo pluriennale vincolato e degli importi applicati del risultato di amministrazione); il secondo tiene conto anche dell’importo degli stanziamenti definitivi a titolo di accantonamenti e vincoli, rilevabili dal bilancio dell’esercizio di riferimento (*“equilibrio di bilancio”*); il terzo espone le variazioni (positive o negative) che hanno registrato gli accantonamenti dal momento della chiusura dell’esercizio a quello dell’approvazione del rendiconto (*“equilibrio complessivo”*).

## II.V

Il complesso quadro normativo illustrato palesa come la disciplina dell’equilibrio finanziario complessivo degli enti territoriali, che trova contenuto nelle disposizioni del d.lgs. n. 118 del 2011 (che ha anche modificato il d.lgs. 267 del 2000) e nella legge n. 145 del 2018 non può essere sovrapposto con la normativa in tema di *“pareggio di bilancio”* (o *“saldo di finanza pubblica”*), funzionale all’osservanza degli obiettivi posti in sede europea, non potendo, peraltro, il comma 821 della legge n. 145 del 2018 determinare il superamento delle prescrizioni dell’art. 9 della legge n. 243 del 2012, in virtù dei limiti posti al legislatore ordinario dall’art. 81, sesto comma, della Costituzione (Sezioni riunite in sede di controllo, deliberazione n. 4/2019/RQ).

Al riguardo va evidenziato che i risultati a cui giungono i due aggregati normativi possono presentare notevoli differenze, come emerge, per esempio, con riferimento alle spese per *“rimborso di prestiti”*, che, non costituendo *“spese finali”* (e, in quanto tali, imputate al titolo 4 negli schemi di bilancio di cui al d.lgs. n. 118 del 2011), non rilevano ai fini del conseguimento del *“pareggio”* prescritto dall’art. 9 della legge n. 243, mentre impattano sugli equilibri finanziari complessivi richiesti dai d.lgs. n. 118 e n. 267 (e, pertanto, a questi ultimi fini, devono trovare copertura finanziaria mediante apposite entrate).

Parimenti, in altro esempio, riferito all’equilibrio di bilancio richiesto, per la corretta accensione di un’operazione di indebitamento, dall’art. 10, comma 3, della legge n. 243, la

Sezione remittente ha evidenziato come l'eventuale considerazione, a tal fine, di tutte le poste indicate dal prospetto di cui all'Allegato 10 al d.lgs. n. 118 del 2011 consentirebbe di conteggiare anche le entrate del titolo 6, riguardanti le "accensione di prestiti". Queste ultime, mentre rilevano ai fini dell'equilibrio finanziario complessivo del singolo ente territoriale, strutturato secondo le regole dettate dal d.lgs. n. 118 (e del d.lgs. n. 267), non sono considerate per il conseguimento del "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge rinforzata n. 243 (richiamato dal successivo art. 10, comma 3, per la legittima accensione di operazioni di indebitamento), costruito, come già esposto, secondo i criteri propri del Sistema europeo dei conti.

In caso di ricorso a entrate da mutuo, pertanto, l'ente territoriale contraente, pur trattandosi di posta pienamente rilevante per i propri equilibri finanziari (regolamentati dal d.lgs. n. 118 del 2011), deve comunque conseguire anche il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243, che, tuttavia, non considera le entrate da debito (mentre conteggia le spese di investimento da quest'ultimo coperte, imputate al medesimo o a successivi esercizi). Di conseguenza, l'ente territoriale, al fine di conseguire anche il ridetto "pareggio", deve dare "copertura" agli impegni di spesa finanziati dal debito con incrementi di "entrate finali" o riduzioni di "spese finali", nell'esercizio in cui ha acceso il prestito o, eventualmente, anche nei successivi.

Deve aggiungersi che gli ultimi tre commi dell'art. 10 della citata legge n. 243 prevedono che le operazioni di indebitamento (necessariamente finalizzate a investimenti, ex art. 119, sesto comma, Cost.), nonché quelle di investimento realizzate attraverso l'utilizzo dei risultati di amministrazione degli esercizi precedenti, siano effettuate sulla base di apposite intese, concluse in ambito regionale, che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo non negativo di competenza (di cui all'art. 9, comma 1) tra le entrate finali e le spese finali del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la regione medesima. Le operazioni non soddisfatte dalle intese regionali possono essere effettuate sulla base dei patti di solidarietà nazionali.

I criteri e le modalità di attuazione della normativa appena richiamata sono stati dettati dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 21 febbraio 2017, n. 21, come modificato dal successivo decreto del 23 aprile 2018, n. 67 (che, alla luce della sentenza della Consulta n. 252/2017, ha eliminato la disciplina concernente le modalità attuative del potere sostitutivo dello Stato, in caso di inerzia o ritardo da parte delle regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano). Il ridetto Dpcm, tuttora formalmente in vigore,

richiama, tuttavia, varie norme della legge n. 232 del 2016, ormai abrogate dall'art. 1, comma 823, della legge n. 145 del 2018.

In assenza di intese regionali o patti nazionali che permettano all'ente che intende finanziare un investimento mediante il ricorso al debito di acquisire "spazi finanziari" da altri enti della medesima regione o dallo Stato, l'onere di conseguire il "pareggio" richiesto dall'art. 9 della legge n. 243 del 2012 ricade interamente sul singolo ente territoriale (nonché su tutti gli altri enti territoriali della regione), restringendo la possibilità di contrarre mutui o altre forme di indebitamento (effetto che, invero, risulta attenuato dalla possibilità di utilizzare, in aderenza ai principi affermati dalla Corte costituzionale, risultato di amministrazione e fondo pluriennale vincolato, in cui confluiscono anche le entrate da indebitamento, ove non impegnate o non imputate, nel medesimo esercizio, a copertura di spese di investimento).

Quanto alle modalità ed ai contenuti delle intese regionali, la Corte costituzionale, nella sentenza n. 252/2017, ha ritenuto che possano essere rimessi, anche in assenza di normativa attuativa statale (pur reputata opportuna), alla disponibilità delle parti (regioni ed enti locali del territorio).

Va sottolineato, inoltre, che anche la disciplina dell'indebitamento, introdotta dalla legge n. 243, si iscrive, al pari della normativa sul "pareggio di bilancio", in un quadro normativo già regolamentato sia da norme costituzionali che dalla disciplina ordinamentale di contabilità e di finanza pubblica.

Infatti, l'art. 119, sesto comma, della Costituzione prevede che i comuni, le province, le città metropolitane e le regioni possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento ed a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. Parimenti, l'art. 97, primo comma, della Costituzione, dispone che "le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico".

Il sistema di contabilità armonizzata introdotto dal d.lgs. n. 118 del 2011, all'art. 44, comma 3, ribadisce che le entrate in conto capitale e derivanti da debito sono destinate esclusivamente a spese di investimento (senza poter essere impiegate per spesa corrente) e, all'art. 75, rivede la casistica legislativa, di cui all'art. 3, commi 17 e seguenti, legge n. 350 del 2003, delle fattispecie costituenti "indebitamento" e di quelle inquadrabili fra le spese di



“investimento” (a sua volta, gli artt. 202, e seguenti, del Tuel integrano la normativa per gli enti locali, anche con riferimento alle fonti di finanziamento).

Pertanto, gli enti territoriali, nel ricorso ad operazioni di indebitamento, oltre al rispetto della sopra descritta normativa, devono osservare le prescrizioni dell’art. 10 della legge n. 243 del 2012, che contiene espresso richiamo al saldo di competenza non negativo di cui al precedente art. 9, non potendosi, allo stato della legislazione vigente e della giurisprudenza costituzionale, come già esposto, desumere un superamento di tale disciplina rinforzata ad opera della legge di bilancio n. 145 del 2018.

## II.VI

In conclusione, le scriventi Sezioni riunite in sede di controllo ritengono che permanga l’obbligo, in capo agli enti territoriali, di rispettare il “*pareggio di bilancio*” sancito dall’art. 9, commi 1 e 1-*bis*, della legge n. 243 del 2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10 della citata legge n. 243), da interpretare secondo i principi di diritto enucleati dalla Corte costituzionale nelle sentenze n. 247/2017, n. 252/2017 e n. 101/2018, che hanno consentito l’integrale rilevanza di risultato di amministrazione applicato e fondo pluriennale vincolato (cfr. per primi profili applicativi, SSRR in sede giurisdizionale in spec. comp. n. 12/2019/EL).

Inoltre, vanno rispettati gli equilibri finanziari complessivi prescritti dagli artt. 40 e 42 del d.lgs. n. 118 del 2011, per le regioni, e dagli artt. 162, 187 e 188 del d.lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali, nonché, da ultimo, quelli posti dall’art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018 (che, per le regioni a statuto ordinario troveranno applicazione, allo stato normativo attuale, dal 2021).

In modo analogo, per quanto concerne le operazioni di indebitamento, vanno osservate anche le altre disposizioni che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, a queste ultime (fra cui, art. 3, commi 17 e seguenti, della legge n. 350 del 2003; art. 62 del d.lgs. n. 118 del 2011, per le regioni; artt. 202 e seguenti del d.lgs. n. 267 del 2000, per gli enti locali).

Rimane impregiudicata la potestà del legislatore, nell’esercizio della propria discrezionalità politica, di procedere ad una complessiva rivisitazione organica della materia, al fine di superare eventuali criticità e difficoltà operative, stante la coesistenza di plurimi piani normativi ispirati a differenti esigenze e criteri contabili.

## PQM

le Sezioni riunite in sede di controllo, in riscontro alla richiesta di pronunciamento di orientamento generale, avanzata della Sezione regionale di controllo per Trentino - Alto Adige/Suedtirolo - Sede di Trento, con deliberazione n. 52/2019/QMIG, ritengono che:

*“Alle disposizioni introdotte dalla legge rinforzata n. 243 del 2012, tese a garantire, fra l’altro, che gli enti territoriali concorrano al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica posti in ambito europeo, strutturati secondo le regole valevoli in quella sede, si affiancano le norme aventi fonte nell’ordinamento giuridico-contabile degli enti territoriali, tese a garantire il complessivo equilibrio, di tipo finanziario, di questi ultimi.*

*Gli enti territoriali hanno l’obbligo di rispettare il pareggio di bilancio sancito dall’art. 9, commi 1 e 1-bis, della legge n. 243 del 2012, anche quale presupposto per la legittima contrazione di indebitamento finalizzato a investimenti (art. 10, comma 3, legge n. 243 del 2012).*

*I medesimi enti territoriali devono osservare gli equilibri complessivi finanziari di bilancio prescritti dall’ordinamento contabile di riferimento (aventi fonte nei d.lgs. n. 118 del 2011 e n. 267 del 2000, nonché, da ultimo, dall’art. 1, comma 821, della legge n. 145 del 2018) e le altre norme di finanza pubblica che pongono limiti, qualitativi o quantitativi, all’accensione di mutui o al ricorso ad altre forme di indebitamento”.*

I RELATORI

Stefania Petrucci

Donato Centrone

IL PRESIDENTE

Angelo Buscema

Depositato in segreteria in data 17 dicembre 2019

IL DIRIGENTE

Maria Laura Iorio