

L'equilibrio di bilancio negli enti locali ed il suo sviamento in via legislativa

di

Walter Giulietti *

SOMMARIO: 1. Premessa. 2. Le anticipazioni straordinarie di liquidità, tra obiettivi di rilancio economico e limiti sistematici. 3. Lo sviamento dell'anticipazione straordinaria di liquidità: da strumento per regolazioni di cassa a mezzo di finanziamento del bilancio. 3.1. L'incidenza sull'attendibilità del bilancio. 3.2. La violazione dei limiti al ricorso all'indebitamento. 3.3. La prospettiva della perequazione e il suo sviamento. 4. La soluzione del legislatore alla dichiarazione di incostituzionalità, ovvero quando il rimedio è peggiore del male. 6. In mezzo al guado...ma con un percorso segnato.

1. Premessa. L'armonizzazione contabile degli enti locali, avviata a seguito dell'emanazione del d.lgs. 118 del 2011¹, oltre ad aver avuto un lungo periodo transitorio prima di entrare a regime, è stata ostacolata dall'emanazione da parte dello stesso legislatore statale di norme speciali e derogatorie che, almeno con riguardo agli enti che hanno fatto ricorso agli strumenti da queste ultime previste, ne hanno compromesso l'efficacia.

La disciplina dettata dalla normativa sull'armonizzazione contabile è, infatti, finalizzata a rafforzare la capacità di rappresentazione dei fatti di gestione da parte dei sistemi di bilancio degli enti territoriali diversi dallo Stato e degli enti del servizio sanitario, sia prevedendo nuove soluzioni tecniche per una più coerente e fedele rappresentazione dei fatti di gestione², sia superando quelle criticità, quali ad

* Professore ordinario di Diritto amministrativo – Università degli studi dell'Aquila.

¹ Il d.lgs. 118 del 2011 recante Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, è stato modificato, nel riformato contesto costituzionale della revisione dell'art. 117 cost. in materia di armonizzazione contabile, dal d.lgs. n. 126 del 2014.

² M. Collecchio, *L'armonizzazione dei sistemi contabili e dei bilanci degli enti locali nel quadro del federalismo fiscale e della riforma costituzionale*, in *La finanza locale*, 2012, 61; L. Mercati, *Armonizzazione dei bilanci pubblici e principi contabili*, in *federalismi.it*, 2014, 4; L. Sambucci,

esempio l'opacità nella gestione dei residui, che avevano determinato le note fragilità delle situazioni finanziarie degli enti locali.

Oltre al riaccertamento straordinario dei residui, imposto con il passaggio al nuovo sistema contabile e finalizzato a far emergere situazioni di squilibrio e disavanzi occulti, la normativa generale ha previsto e puntualmente disciplinato l'obbligatorietà della costituzione del Fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), al fine di ponderare l'effettività delle previsioni di bilancio sul piano delle entrate, così riducendo il rischio di ricostituire nel corso delle gestioni future nuove situazioni occulte di disequilibrio. Il FCDE, configurandosi come un accantonamento volto a fronteggiare il rischio dell'effettivo realizzo dei residui attivi, ha l'effetto di limitare la capacità di spesa e prevenire situazioni di *deficit* di risorse finanziarie dovute al rischio della mancata riscossione³.

La costituzione e la determinazione del fondo avvengono attraverso l'automatica fissazione di una quota di risorse da accantonare, determinata secondo un rigoroso e predeterminato sistema di calcolo dipendente dal numero e dall'annualità dei residui attivi quali elementi indicativi dall'effettiva capacità dell'ente di allineare le entrate di competenza con quelle di cassa.

Quella del FCDE costituisce, pertanto, una previsione non soltanto fondata sul principio di prudenza nella stima delle risorse disponibili in bilancio suscettibile di garantire la certezza e l'attendibilità che devono caratterizzare le risultanze della gestione economica e finanziaria⁴, ma costituisce anche un fondamentale incentivo a redigere previsioni attendibili e rigorose nei bilanci preventivi ed a favorire una efficace ed attenta gestione delle entrate.

Autonomia contabile delle regioni ed armonizzazione dei bilanci pubblici: le tentazioni invasive dello Stato, in *Contabilità-pubblica.it*, 2014, 24.

³ Ciò, al fine di contrastare la prassi frequente in molte amministrazioni di sovrastimare l'entità dei crediti, evitando o rendendo imprecisa in sede di rendiconto la "dimostrazione analitica" delle ragioni giuridiche delle somme da riscuotere e dello stato dei procedimenti finalizzati alla riscossione, ha reso necessario correggere – attraverso il fondo in questione – le stime sovradimensionate con un accantonamento calcolato mediante un coefficiente di riduzione proporzionato alla capacità di riscossione mostrata dall'ente stesso in un congruo periodo. Corte cost., 28 gennaio 2020, n. 4.

⁴ Corte cost., 13 giugno 2013, n. 138.

A fronte di siffatta previsione, norme speciali, derogatorie ed eccentriche, hanno compromesso alle fondamenta la finalità del complessivo disegno di armonizzazione contabile, assecondando, perpetuando ed infine aggravando le fragilità originarie, fino a compromettere il conseguimento dell'obiettivo sia di assicurare agli enti locali sane gestioni finanziarie, sia di sottoporre effettivamente al controllo dei cittadini le scelte allocative da parte degli organi di governo nell'ambito del ciclo elettorale.

In questo senso, proprio intervenendo sul FCDE, la previsione normativa dell'art. 2, c. 6 d.l. 19 giugno 2015, n. 78⁵ convertito nella legge 6 agosto 2015, n. 12 ha introdotto un meccanismo diretto a migliorare artificiosamente ed illegittimamente, come riconosciuto dalla Corte costituzionale 28 gennaio 2020, n. 4, il risultato di amministrazione con l'effetto di incrementare la capacità di spesa degli enti che di tali norme si erano avvalsi⁶. Interessati dalla predetta eccentrica disposizione erano gli enti che avevano già fatto ricorso alle anticipazioni di liquidità a valere sul fondo per assicurare i 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.

Al fine di analizzare i profili di illegittimità costituzionale della richiamata norma e la correlata individuazione da parte della Corte delle coordinate inderogabili dell'ordinamento contabile degli enti locali, occorre dare conto delle modalità di funzionamento del meccanismo di anticipazione straordinaria di liquidità attivato *una tantum* nel 2013, a cui le condizioni di emergenza hanno nuovamente spinto a fare ricorso nel 2020 e nel 2021. Andrà in particolare evidenziato come l'alterazione della regola di funzionamento dell'anticipazione straordinaria, originariamente coerente con il quadro costituzionale, attraverso il suo distorto utilizzo diretto a compromettere il funzionamento del FCDE, abbia avuto l'effetto di illegittimamente eludere la disciplina generale posta a garanzia dell'equilibrio di

⁵ 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.

⁶ C. Buzzacchi, *Anticipazioni di liquidità ed equilibrio di bilancio: le insidie di una legislazione statale di apparente favore per le autonomie*, in *Giur. cost.*, 2020, 35.

bilancio per quegli enti locali che, avendone i presupposti, hanno scelto di utilizzare la possibilità offerta dal legislatore statale.

2. Le anticipazioni straordinarie di liquidità, tra obiettivi di rilancio economico e limiti sistematici. Come evidenziato nell'allegato 4.2, § 3.20-bis al d.lgs. n. 118 del 2011, recante il "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" le anticipazioni di liquidità consistono in "operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio". In particolare, le anticipazioni di liquidità non costituiscono indebitamento agli effetti dell'art. 119 della Costituzione e di norma si estinguono entro un anno. Quando le anticipazioni di liquidità non devono essere chiuse entro l'anno e quindi è previsto un rimborso pluriennale, l'evidenza contabile della natura di "anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive" è costituita "dall'iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo 4 della spesa, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell'esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata".

Attraverso il meccanismo da ultimo descritto si opera una sorta di sterilizzazione utile a destinare le somme unicamente alla gestione di cassa, senza costituire entrata utile ad incrementare la capacità di spesa. La sterilizzazione è infatti diretta ad impedire la distorsione che avrebbe potuto comportare la norma speciale, temporanea e derogatoria dell'anticipazione di liquidità all'ordinaria disciplina di bilancio, conservandone la finalità originaria di "anticipazioni di cassa di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie", diretta a riallineare nel tempo la cassa degli enti strutturalmente deficitari con la competenza⁷.

⁷ Corte cost., 23 luglio 2015, n. 181, secondo cui "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

A quest'ultimo riguardo, è bene chiarire che il ricorso ad anticipazioni di liquidità è una risposta ad una patologia dell'ente che non è in grado con la propria cassa di gestire con puntualità i pagamenti a fronte di obbligazioni assunte. In particolare, questa condizione è indice di una criticità nella gestione del bilancio, laddove alle previsioni di entrata non fanno seguito corrispondenti riscossioni che si sommano in modo progressivo nel tempo, fino a rendere l'adempimento delle obbligazioni passive sempre più tardivo e aleatorio.

Nel contesto degli stimoli economici per il superamento degli effetti della crisi economica e finanziaria 2009-2011, con l'obiettivo di integrare la liquidità delle imprese fornitrici delle amministrazioni che, in ragione del ritardo dei pagamenti delle amministrazioni incorrevano anch'esse in sofferenze di liquidità, il decreto legge n. 35 del 2013 prevedeva una anticipazione straordinaria di liquidità. La disposizione era diretta a favorire il pagamento da parte delle pubbliche amministrazioni di debiti scaduti, con modalità differenti per gli enti locali (art. 1), le Regioni e le Province autonome (art. 2), gli enti del Servizio sanitario nazionale per il tramite delle Regioni (art. 3) e le amministrazioni statali (art. 5).

La norma, in particolare, consentiva agli enti di fare ricorso, *una tantum* e su base volontaria, all'accensione di un prestito oneroso presso la Cassa depositi e prestiti, la cui restituzione è stata fissata in un massimo di trenta anni. In ossequio al disposto del principio contabile le somme acquisite sono state previste come esclusivamente utilizzabili per la gestione di cassa per far fronte al pagamento di obbligazioni già perfezionate e non pagate alla scadenza prevista a causa di sofferenze di liquidità dell'ente.

Al fine di garantire la corretta utilizzazione dell'anticipazione straordinaria di liquidità da parte degli Enti che ne avrebbero fatto ricorso, si imponeva, coerentemente ai principi contabili prima citati, la creazione di un accantonamento nel bilancio di competenza in uscita pari alla somma erogata ed accertata, utile a

anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporalmente e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione". Vds. A. Brancasi, *La Corte costituzionale torna sulla nozione di anticipazioni di cassa e sulle modalità della loro contabilizzazione*, in *Giur. cost.*, 2015, 1356.

sterilizzare la relativa entrata ed impedire che la disponibilità fosse fatta oggetto di impegno per nuove spese o comunque utile al miglioramento dei saldi. Ciò aveva l'effetto di rendere il prestito neutro in termini di competenza e insuscettibile di costituire un finanziamento per nuove spese attraverso un'apertura di credito.

Quello alla base della descritta misura costituiva esito di un bilanciamento, riconosciuto legittimo dalla Corte costituzionale⁸, tra l'esigenza di rispettare i vincoli di indebitamento e l'obbligo di onorare i debiti nei tempi previsti, costituenti entrambe regole primarie dell'ordinamento dell'Unione europea e nazionale⁹.

Nei limiti sopra cennati l'anticipazione straordinaria di liquidità, ovvero la previsione legislativa che eccezionalmente ammette il ricorso ad un prestito per adempiere a pagamenti di obbligazioni già assunte, è compatibile con l'ordinamento contabile degli enti locali, cagionando invece il superamento di questi limiti, come avvenuto con la successiva normativa dell'art. 2, c. 6 d.l. 19 giugno 2015, n. 78, una esplicita violazione dei principi e delle regole poste dalla Costituzione.

3. Lo sviamento dell'anticipazione straordinaria di liquidità: da strumento per regolazioni di cassa a mezzo di finanziamento del bilancio. Il sopravvenuto art. 2, c. 6 del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, ha introdotto, per i soli enti che avevano già fatto

⁸ Corte cost., 23 luglio 2015, n. 181, ove si evidenzia come le anticipazioni di liquidità nascano "dall'esigenza di porre riparo ai crescenti ritardi nell'adempimento delle obbligazioni da parte delle pubbliche amministrazioni. Detto fenomeno, di per sé negativo, aggravava, tra l'altro, la situazione delle imprese, già colpite dalla difficoltà di accedere al credito bancario nel contesto della crisi".

⁹ Nella stessa prospettiva, l'articolo 115 del d.l. n. 34 del 2020 ha istituito un fondo con una dotazione originaria di 12 miliardi - oggetto di rifinanziamento nel 2021- per assicurare la liquidità per i pagamenti dei debiti commerciali certi, liquidi ed esigibili maturati dagli enti territoriali al 31 dicembre 2019. Le richieste delle anticipazioni, che avranno durata fino ad un massimo di trenta anni e saranno regolate ad un tasso fisso dell'1,226% A beneficiare dell'accelerazione del pagamento dei debiti degli enti territoriali saranno le imprese e gli altri creditori della P.A, che potranno così ottenere un significativo importo di risorse (12 miliardi di euro): 8 miliardi saranno destinati al pagamento di debiti commerciali degli Enti locali, delle Regioni e delle Province Autonome e i restanti 4 miliardi serviranno per i debiti degli enti del servizio sanitario nazionale. Così, Comunicato MEF n. 116/2020.

ricorso alla descritta anticipazione di liquidità ai sensi della disciplina di cui al decreto legge n. 35 del 2013, la facoltà di imputare l'accantonamento del fondo di anticipazione al FCDE, con l'effetto di inficiare il meccanismo di neutralizzazione e di migliorare in modo fittizio il risultato di amministrazione¹⁰. Si disponeva, in particolare, che "gli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità [...] 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"¹¹.

A fronte della suddetta norma non sono mancati, prima del rinvio operato dalla Corte dei conti alla Corte costituzionale per l'esame di costituzionalità, tentativi da parte della stessa giurisprudenza contabile di superare in via interpretativa i dubbi che immediatamente venivano sollevati sull'effetto della disciplina introdotta dall'art. 2, comma 6, del D.L. n. 78/2015¹².

Si è sostenuta, in questo senso, la tesi, ormai definitivamente soppiantata dalla giurisprudenza costituzionale, che si tratta "di una normativa volta a preservare la piena operatività del Fondo anticipazione liquidità nel nuovo regime di contabilità finanziaria potenziata introdotto con il d.lgs. 118/2011: nel vecchio sistema si era risolto il tema della corretta iscrizione contabile dell'anticipazione con la costituzione di un fondo con funzione di accantonamento, come tale indifferente

¹⁰ A.M. Quaglini, *Fondo anticipazione di liquidità e Fondo crediti dubbia esigibilità: istituti diversi e non sovrapponibili*, in *Rivista della Corte dei conti*, 2020, 241,

¹¹ L'art. 1, comma 814, della legge n. 205 del 2017 forniva l'interpretazione autentica dell'art. 2, c. 6, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78 stabilendo che esso si interpreta nel senso che la facoltà degli enti destinatari delle anticipazioni di liquidità "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".

¹² Corte dei Conti, Sez. Riun., 7 dicembre 2016, n. 26, in riferimento alla delibera n. 85/2016/PRSE adottata dalla Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Umbria con la quale è stata respinta la richiesta di rimodulazione del Piano di riequilibrio decennale presentata dal Comune di Orvieto, con deliberazione n. 88 del 20 giugno 2016.

alle dinamiche dei residui attivi di dubbia esigibilità; nel nuovo sistema armonizzato è apparso, invece, necessario evitare che i Comuni, ai quali risulti accordata l'anticipazione, siano penalizzati dalla concreta applicazione del nuovo regime, ferma l'esigenza di non falsare il risultato di amministrazione. Infatti, in assenza di una norma *ad hoc* quale quella in argomento, avendo i due fondi natura diversa, non sarebbe stato possibile imputare le somme accantonate al fondo anticipazione al FCDE, come espressamente previsto", concludendo che "la norma sembra, dunque, mirare a non comprimere eccessivamente e irragionevolmente l'autonomia finanziaria degli enti, considerato che il Fondo anticipazione liquidità ha sì lo scopo di rappresentare il corretto risultato di amministrazione, sterilizzando gli effetti della anticipazione ricevuta, ma nel contempo è pur sempre un fondo da svincolarsi a rate costanti per un importo non richiedibile in una unica soluzione".

In senso contrario la Corte costituzionale con la pronuncia 4 del 2020 ha definitivamente chiarito come l'utilizzo delle anticipazioni di liquidità nel FCDE andasse a migliorare in modo fittizio il risultato di amministrazione, provocando un indebito incremento della capacità di spesa dell'ente locale, con l'effetto ulteriore che, sovrastimando il risultato di amministrazione, ne risultavano condizionati gli esercizi futuri. La portata dell'illegittimità si manifestava sotto i plurimi profili di seguito evidenziati.

3.1. L'incidenza sull'attendibilità del bilancio. La Corte costituzionale ha riconosciuto nel meccanismo sopra descritto una lesione degli artt. 81, 97 cost., in primo luogo, in quanto suscettibile di compromettere la funzione certativa del bilancio e determinando in ultima analisi l'inattendibilità dei suoi saldi.

Come costantemente riconosciuto dalla Corte costituzionale, la trasparenza è infatti «elemento indefettibile per avvicinare in senso democratico i cittadini all'attività dell'Amministrazione, in quanto consente di valutare in modo obiettivo e

informato lo svolgimento del mandato elettorale, e per responsabilizzare gli amministratori»¹³.

Se, tuttavia, la trasparenza e l'affidabilità delle rappresentazioni sono condizioni necessarie perché il bilancio pubblico svolga la propria funzione informativa e di direzione e controllo sulla gestione¹⁴, da una sua alterazione risulta direttamente pregiudicato l'equilibrio del bilancio, che sull'affidabilità e veridicità offerta dal sistema contabile si fonda e che costituisce precetto costituzionale per gli enti pubblici.

La condizione di equilibrio, come determinata dalle specifiche regole contabili riferite all'ente pubblico, costituisce elemento di garanzia per una sana gestione finanziaria e di conseguenza per il buon andamento, nonché limite all'esercizio del potere¹⁵.

In primo luogo, il dato di bilancio inerente la verifica dell'equilibrio è in grado di fornire un giudizio sintetico sia sulla correttezza della gestione complessiva, sia sulla sostenibilità delle politiche pubbliche, garantendo i cittadini e responsabilizzando il decisore politico. In particolare, la ricerca dell'equilibrio in un bilancio preventivo impone la verifica complessiva delle coperture finanziarie e la loro corretta definizione, nonché del rispetto delle regole per l'eventuale ricorso all'indebitamento, in definitiva preservando nel tempo la capacità dell'ente di curare gli interessi pubblici. In questo senso, la Corte ha più volte evidenziato la pericolosità dell'impatto macroeconomico di misure che determinano uno squilibrio nei conti della finanza pubblica e la conseguente necessità di successive

¹³ Corte cost., 5 marzo 2018, n. 49.

¹⁴ La veridicità dei conti, nonché il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione costituiscono principi fondamentali del sistema contabile. Corte cost., 20 dicembre 2017, n. 274.

¹⁵ È stato in proposito affermato che «[i]l principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate».

manovre finanziarie restrittive che possono gravare più pesantemente sulle fasce deboli della popolazione¹⁶.

Sotto altro profilo, il disavanzo per l'ente pubblico non soltanto può minare nel tempo la capacità dell'ente di perseguire le proprie finalità istituzionali, ma è suscettibile di incidere, ove non monitorato, contenuto e corretto, sul funzionamento del sistema democratico. Il disavanzo ed ancor più il finanziamento in *deficit* della spesa al di fuori delle regole fissate per i diversi enti pubblici è, infatti, suscettibile di distorcere le regole della rappresentanza democratica, alimentando il consenso politico attraverso l'erogazione di prestazioni il cui onere finanziario è differito nel tempo e non percepito in termini di costi, mentre l'imposizione di una condizione di equilibrio, come osservato dalla Corte costituzionale, consente di attribuire "a ciascuno il suo" in termini di responsabilità di gestione, rendendo necessaria l'adozione di misure in senso correttivo ove si registrino deviazioni.

In relazione agli enti locali si prevede l'immediata copertura del *deficit* entro l'anno successivo al suo formarsi e comunque il rientro entro il triennio successivo all'esercizio in cui il disavanzo viene registrato e in ogni caso entro la scadenza del mandato elettorale nel corso del quale tale disavanzo si è verificato. Per contro, "la tendenza a perpetuare il deficit strutturale nel tempo, attraverso uno stillicidio normativo di rinvii, finisce per paralizzare qualsiasi ragionevole progetto di risanamento, in tal modo entrando in collisione sia con il principio di equità intragenerazionale che intergenerazionale"¹⁷.

¹⁶ Corte cost., 14 febbraio 2019, 18.

¹⁷ Corte cost., 14 febbraio 2019, 18, ove si osserva che "L'incremento del deficit strutturale e dell'indebitamento per la spesa corrente ha già indotto questa Corte a formulare chiari ammonimenti circa l'impraticabilità di soluzioni che trasformino il rientro dal deficit e dal debito in una deroga permanente e progressiva al principio dell'equilibrio del bilancio: «[f]erma restando la discrezionalità del legislatore nello scegliere i criteri e le modalità per porre riparo a situazioni di emergenza finanziaria come quelle afferenti ai disavanzi sommersi, non può non essere sottolineata la problematicità di soluzioni normative, mutevoli e variegate come quelle precedentemente descritte, le quali prescrivono il riassorbimento dei disavanzi in archi temporali lunghi e differenziati, ben oltre il ciclo di bilancio ordinario, con possibili ricadute negative anche in termini di equità intergenerazionale (in senso conforme, sentenza n. 107 del 2016)» (sentenza n. 6 del 2017)".

Rispetto al delineato quadro, risultano, pertanto distorsive ed illegittime secondo la pronuncia della Corte costituzionale n. 4 del 2020 le norme contabili straordinarie che incidono irragionevolmente sul calcolo del disavanzo, peraltro risolvendosi ai sensi della norma che consente la riduzione dell'accantonamento a fondo crediti in un suo sostanziale ed anti-giuridico finanziamento.

In conclusione, la Corte costituzionale ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme proprio laddove si consentiva una doppia contabilizzazione dell'anticipazione straordinaria di liquidità - non limitata all'incremento del saldo di cassa di fine esercizio, ma impiegata anche per l'indebita sostituzione del FCDE - con l'effetto di vanificare la possibilità di stimare le risorse disponibili secondo prudenza, così contraddicendo il presupposto funzionale del fondo stesso.

3.2. La violazione dei limiti al ricorso all'indebitamento. L'utilizzo dell'anticipazione di liquidità al di fuori dell'eccezionale deroga finalizzata a fronteggiare i debiti pregressi è suscettibile di violare l'art. 119 Cost., laddove subordina, per gli enti territoriali diversi dallo Stato, il ricorso all'indebitamento alla realizzazione degli investimenti.

Si tratta della "regola aurea" per cui l'indebitamento degli enti territoriali deve essere riservato a spese di investimento, "in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrative"¹⁸. Ciò che la norma costituzionale vuole evitare è che nella gestione finanziaria degli enti diversi dallo Stato l'onere del debito e del disavanzo sia trasferito dalla generazione che ha goduto dei vantaggi della spesa corrente a quelle successive, senza che a queste ultime venga trasmesso alcun beneficio connesso all'utilizzazione di beni durevoli di investimento.

Così, la Corte costituzionale, rinvenendo che dall'anticipazione così modificata derivano "risorse aggiuntive" derivanti dall'indebitamento, conclude che

¹⁸ Si osserva che 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». In tema, Corte cost., sentenza n. 188 del 2014.

“l’incidenza sulla determinazione dell’equilibrio della norma del 2015 è scorretta, pertanto, non solo in sé per l’incidenza sulla funzione certativa del bilancio, ma soprattutto per l’effetto sostanziale diretto a consentire l’apertura di credito per il finanziamento della spesa corrente o comunque del disavanzo, rimuovendo il limite già posto in tal senso a un credito precedentemente acceso e diretto al solo finanziamento delle sofferenze di cassa”.

3.3. La prospettiva della perequazione e il suo sviamento. La Corte costituzionale rigetta anche l’argomento della “ridotta capacità fiscale della popolazione di riferimento” volta a dare una sorta di giustificazione in chiave perequativa alla disposizione del d.l. n. 78 del 2015, osservando che “un conto è la misura del gettito, effettivamente legata alle condizioni socio-economiche del territorio, altro è la capacità di riscuotere i tributi, consistente in una percentuale di realizzazione del gettito stesso e strettamente collegata all’efficienza del sistema di riscossione”.

Si deve osservare che se rispetto a situazioni di *deficit* imputabile alle caratteristiche socio-economiche del territorio può giustificarsi l’intervento diretto dello Stato mediante sostegni speciali ex art. 119, c. 5 cost., ciò può avvenire previo accertamento di quanto lo squilibrio derivi effettivamente dalle suddette caratteristiche e non da *mala gestio* da parte dei governanti. È, infatti evidente che una capacità di riscossione inferiore alla media nazionale è un problema prevalentemente organizzativo che deve essere risolto a tale livello. L’alterazione della capacità certativa del bilancio e la riduzione delle regole di prudenza, lungi dall’essere un rimedio alla situazione di squilibrio, contribuisce nel tempo al suo aggravamento. La Corte costituzionale nella pronuncia n. 4 del 2020 evidenzia, infatti, che “separare la *mala gestio* o le scelte politiche parassitarie da situazioni di bisogno” è lo scopo che una corretta rappresentazione contabile deve assicurare. La manipolazione delle regole di bilancio, già precedentemente evidenziata (*sub* 3.1), va a compromettere proprio questo fondamentale obiettivo.

4. La soluzione del legislatore alla dichiarazione di incostituzionalità, ovvero quando il rimedio è peggiore del male. La Corte costituzionale, nel dichiarare nella sentenza n. 4 del 2020 l'incostituzionalità delle predette norme, si è anche occupata della questione relativa all'efficacia nel tempo della pronuncia¹⁹. Si chiariva come la decisione non necessitasse di alcun intervento attuativo, non essendo necessaria la riapprovazione dei bilanci antecedenti alla pronuncia, mentre dovevano essere ridefinite correttamente tutte le espressioni finanziarie patologiche prodottesi nel tempo, applicando a ciascuna di esse i rimedi giuridici ordinari previsti dal Tuel²⁰. Si sottolinea che "in tal modo è possibile ricalcolare il risultato di amministrazione secondo i canoni di legge e, in particolare, per i *deficit* ulteriormente maturati, in conformità al principio *tempus regit actum*, facendo applicazione delle norme vigenti nel corso dell'esercizio in cui tale ulteriore deficit è maturato" laddove "il sistema così sinteticamente delineato serve per attribuire "a ciascuno il suo" in termini di responsabilità di gestione, affiancando all'operato del breve periodo la situazione aggiornata degli effetti delle amministrazioni pregresse".

Ciò è avvenuto sulla base del riconoscimento da parte della Corte che le amministrazioni comunali, sino alla pronuncia di incostituzionalità, hanno gestito il bilancio in base a disposizioni legislative che, ancorché abbiano permesso illegittimamente un sovradimensionamento della spesa, hanno generato un affidamento in relazione a situazioni negoziali con i soggetti terzi. Questo argomento, unitamente ai richiamati principi della continuità dei bilanci e della natura dinamica dei suoi equilibri, spingono ad affermare una "necessaria graduazione "naturale" degli effetti temporali della sentenza sulla gestione del bilancio comunale e sulle situazioni giuridiche a essa sottese".

¹⁹ Sull'efficacia nel tempo delle sentenze di accoglimento in generale F. Politi, *Gli effetti nel tempo delle sentenze di accoglimento della Corte costituzionale*, Padova, 1997.

²⁰ Si chiariva così che non era "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".

Il legislatore, lungi da seguire la strada indicata dalla Corte costituzionale, ha introdotto un nuovo sistema per gestire lo squilibrio emerso a seguito del venir meno delle regole contabili dichiarate illegittime, addivenendo, ma questo era obiettivamente lo scopo, non solo a realizzare un risultato simile a quello delle precedenti previsioni, ma, sotto il profilo sistematico, ancor più gravemente in contrasto con il quadro costituzionale.

Il decreto-legge 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con l. 28 febbraio 2020, n. 8 all'art. 39-ter dettava la "Disciplina del fondo anticipazione di liquidità degli enti locali", che si dichiarava "finalizzata a dare attuazione alla sentenza della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020". Si è previsto l'accantonamento nel rendiconto 2019 delle somme del fondo anticipazione di liquidità nel risultato di amministrazione di cui al d.l. n. 35 del 2013 (e successivi rifinanziamenti) incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019.

Il c. 2 stabiliva che a fronte dell'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente, per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità effettuato in sede di rendiconto 2019, il ripiano annuale, a decorrere dall'anno 2020, sarebbe avvenuto per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio.

Il successivo c. 3, prevedendo l'utilizzo del fondo anticipazione di liquidità fino al suo esaurimento per rimborsare l'anticipazione medesima, ne consentiva una destinazione diversa dal pagamento dei debiti pregressi, già iscritti in bilancio e conservati a residui passivi, permettendo di reperire nella stessa contabilizzazione del fondo anticipazione di liquidità in entrata le risorse (in uscita) per il rimborso della quota annuale dell'anticipazione.

Per entrambi i commi è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale ad opera della sentenza n. 80 del 10 febbraio 2021 sulla base della considerazione generale che la sopravvenuta disciplina, seppur attraverso meccanismi parzialmente diversi, perpetuava l'anomala utilizzazione delle anticipazioni di liquidità, consentendo un illegittimo incremento della capacità di spesa dell'ente locale. Si continuava a

precludere un corretto ripiano del disavanzo, alterando l'equilibrio del bilancio e con esso il principio della responsabilità politica degli organi di governo per la gestione finanziaria.

Il c. 2, in particolare, è illegittimo ove separa il risultato di amministrazione dall'«ulteriore» disavanzo, che invece deve essere necessariamente unico, presupposto per la pluriennale diluizione degli oneri di ripianamento del maggior deficit da cui si determina anche la violazione dei principi di responsabilità del mandato elettivo e di equità intergenerazionale²¹.

Il c. 3 completa e aggrava gli effetti della norma precedente, laddove prevede “di ripagare un debito (gli oneri di restituzione della quota annuale) con lo stesso debito (l'anticipazione di liquidità)”. In tal modo, il fondo anticipazione di liquidità diminuisce gradualmente, senza che sia realizzata la finalità di legge, e, al contempo, viene incrementata la capacità di spesa dell'ente, senza un'effettiva copertura giuridica delle poste passive. Ciò pregiudica ulteriormente l'equilibrio strutturale dell'ente locale, in quanto alla situazione deficitaria già maturata si aggiunge quella derivante dall'impiego indebito dell'anticipazione. L'impiego dello stesso fondo anticipazione di liquidità per il rimborso della quota annuale del maggior disavanzo, esonerando l'ente dal rinvenimento in bilancio di effettivi mezzi di copertura, produce un fittizio miglioramento del risultato di amministrazione, con evidente possibilità di liberare ulteriori spazi di spesa che potrebbero essere indebitamente destinati all'ampliamento di quella corrente (sentenza n. 4 del 2020).

5. In mezzo al guado...ma con un percorso segnato. A seguito delle ripetute e concentriche pronunce della Corte costituzionale occorre considerare, da un lato, la drammatica situazione finanziaria di molti enti “tentati” dal legislatore statale, dall'altra, l'ineludibilità delle condizioni e dei limiti posti alla discrezionalità del

²¹ Il meccanismo prefigurato dal comma 2 dell'art. 39-ter integra una violazione del principio di responsabilità democratica, in quanto, in luogo di un ripianamento rispettoso dei tempi del mandato elettorale, ne introduce uno che consente di differire l'accertamento dei risultati, ivi compresa l'indicazione di idonee coperture, oltre la data di cessazione dello stesso.

legislatore nel dettare norme in materia contabile, soprattutto laddove queste incidano in senso derogatorio sulla finalità generale della normativa di armonizzazione consistente nella costruzione di sistemi di bilancio affidabili e solidi.

Sul primo punto, è del tutto evidente che la facoltà consentita dalla normativa del 2015 ha inciso sulle scelte degli enti locali, viziando profondamente la gestione finanziaria ed alterandone la correttezza. A secondo della condizione dell'ente ove la normativa in discorso ha trovato applicazione, ciò ha prodotto effetti comunque negativi. Il legislatore statale, che avrebbe dovuto assicurare nell'ambito delle sue competenze in tema di armonizzazione contabile e di coordinamento della finanza pubblica, la sana gestione finanziaria, non solo ha consentito agli enti che già versavano in uno squilibrio finanziario di sottrarsi al percorso di riequilibrio, ma ha "indotto in tentazione" quelli virtuosi.

Nelle situazioni in cui gli enti versavano in uno stato di squilibrio già manifesto, o addirittura in corso di correzione, ha impedito l'avvio o il proseguimento del risanamento con appropriate azioni di rientro dal deficit. Laddove gli enti erano in condizioni di equilibrio il fittizio il miglioramento del risultato di amministrazione ha invece avuto l'effetto di aumentare la capacità di spesa, ponendo le condizioni – a seguito della pronuncia di illegittimità della normativa – per la sopravvenienza di una situazione più o meno grave di squilibrio da ripianare.

In questo senso, il rapporto Ifel evidenzia che il disavanzo da ripianare vale circa 2,4 miliardi, investe 1.750 enti locali e ne sono a rischio 800²²

Alla luce di quanto evidenziato, d'altra parte, per affrontare la situazione non appare possibile il ricorso ad ulteriori espedienti diretti a superare gli ordinari rimedi di gestione delle situazioni di squilibrio, piegando nuovamente una normativa dettata a titolo di armonizzazione contabile, quale competenza esclusiva dello Stato, a effetti contrari alla stessa finalità per cui essa si pone.

²² Nota di approfondimento sull'impatto della sentenza della Corte costituzionale n. 80 del 2021, a cura di IFEL, in <https://www.fondazioneifel.it/ifelinforma-news/item/10660-ripiano-anticipazioni-di-liquidita-gli-effetti-della-sentenza-ccost-n-80-2021>, 2021.

La finalità dell'armonizzazione contabile è infatti estendere a livello di sistema il principio di responsabilità connessa al ciclo politico espresso su base democratica in forza della affidabile, veridica e comparabile rappresentazione dei fatti di gestione strumentale alla programmazione ed alla rendicontazione nel rispetto dell'autonomia contabile e finanziaria²³ – che è poi l'essenza dell'autonomia politica – degli enti. Sembra potersi affermare che l'eccentrico contenuto delle norme in discorso viola il principio di responsabilità politica e di veridicità dei bilanci degli enti locali che, peraltro, ricorrendo originariamente all'anticipazione straordinaria di liquidità avevano già manifestato una situazione di fragilità. V'è appunto sviamento dalla funzione di armonizzazione contabile quando, attraverso regole apparentemente neutre di bilancio, la legge dello Stato incide surrettiziamente sulle politiche degli enti alterando il rapporto tra rappresentanti ed elettori, compromettendo l'attuazione dei principi di responsabilità e sostenibilità.

Il d.l. 25 maggio 2021, n. 73, recante "Misure urgenti connesse all'emergenza da COVID-19, per le imprese, il lavoro, i giovani, la salute e i servizi territoriali" all'art. 52 contiene "Misure di sostegno all'equilibrio di bilancio degli enti locali, proroga di termini concernenti rendiconti e bilanci degli enti locali e fusione di comuni".

Il decreto si limitava a stabilire per gli enti che avessero fatto ricorso all'anticipazione di liquidità una proroga sino al 31 luglio 2021 dei termini per l'approvazione dei bilanci di rendiconto e preventivi, prevedendo ulteriormente l'istituzione di un fondo di 500 milioni di euro per l'anno 2021, in favore degli enti locali che hanno peggiorato il disavanzo di amministrazione al 31 dicembre 2019 rispetto all'esercizio precedente a seguito della ricostituzione del fondo anticipazioni di liquidità ai sensi dell'articolo 39-ter cit., se il maggiore disavanzo determinato dall'incremento del fondo anticipazione di liquidità è superiore al 10% delle entrate correnti accertate, risultante dal rendiconto 2019 inviato alla BDAP.

²³ A. Fonzi, *Gli effetti delle regole di bilancio sulla democrazia rappresentativa. Profili critici della responsabilità politica*, in *Diritti fondamentali*, 2019, 10.

Mentre la proroga preludeva all'adozione in sede di conversione del decreto di una possibile soluzione tecnica, evidentemente non ancora alla portata al momento di emanazione del decreto, l'istituzione del fondo – innalzato in sede di conversione a 660 milioni di euro - presenta delle possibili obiezioni, se non sul piano giuridico, almeno sul piano politico. Il predetto fondo, consistente in un intervento statale per ripianare parte degli squilibri più gravi generati, in primo luogo, non è sufficiente a superare le criticità in relazione alle dimensioni del fenomeno, anche in relazione alla necessità per gli enti locali di approvare bilanci in equilibrio nel triennio. D'altra parte, quella che a tutti gli effetti appare una sanatoria pone qualche perplessità sul piano dell'equità e della parità di trattamento.

Destinatari dell'intervento di soccorso finanziario sono, infatti, quegli enti che, non solo avevano fatto originariamente ricorso all'anticipazione straordinaria di liquidità per evidenti squilibri di cassa derivanti da gestioni evidentemente non troppo attente, ma che hanno poi utilizzato l'espedito normativo statale - quella che si è definita una vera e propria "tentazione" da parte del legislatore statale - per aumentare la propria capacità di spesa. Gli enti virtuosi che, viceversa, avevano rispettato l'obbligo di copertura delle spese, oltre che posto in essere un'attenta gestione delle entrate, mantenendo sia equilibri di competenza che di cassa, non solo non hanno avuto la necessità di fruire della anticipazione di liquidità del 2013 e della successiva illegittima possibilità di utilizzazione in bilancio le relative risorse, ma ad oggi risultano ovviamente esclusi da interventi finanziari in loro favore.

In sede di conversione, infine, è stata inserita, attraverso l'emendamento del testo iniziale, una pretesa soluzione rimediabile che, autodefinendosi attuativo delle sentenze della Corte costituzionale n. 4 del 28 gennaio 2020 e n. 80 del 29 aprile 2021, nonché posto "al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, l'esercizio delle funzioni fondamentali e i servizi pubblici essenziali da parte degli enti locali", permette nuovamente una dilazione per il recupero della condizione di equilibrio. In particolare, in base a quanto disposto all'art. 52 della legge di conversione si prevede che "l'eventuale maggiore disavanzo al 31 dicembre 2019

rispetto all'esercizio precedente, derivante dal riappostamento delle somme provenienti dalle anticipazioni di liquidità di cui al decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, e al decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89, sterilizzate nel fondo anticipazione di liquidità, distinto dal fondo crediti di dubbia esigibilità, a decorrere dall'esercizio 2021 è ripianato in quote costanti entro il termine massimo di dieci anni, per un importo pari al predetto maggiore disavanzo, al netto delle anticipazioni rimborsate nel corso dell'esercizio 2020".

La soluzione adottata non sembra differire nella sostanza da quelle già - per ben due volte - dichiarate costituzionalmente illegittime, sebbene il legislatore abbia rinunciato alla possibilità di un termine massimo trentennale e si sia più sobriamente attestato su un termine decennale. A ben vedere, tuttavia, nelle sentenze della Corte non si è fatta una questione di durata, bensì una questione di responsabilità politica degli organi di governo dell'ente, stigmatizzando il disallineamento tra ciclo elettorale e ciclo finanziario assicurato dalla disciplina ordinaria²⁴ e che le eccentriche norme in discorso avevano generato. Peraltro, occorre considerare che vi sono rimedi ordinari, quali i piani di riequilibrio²⁵ - ovviamente più gravosi ed impositivi di limiti alla gestione -, che consentono di affrontare le situazioni più gravi di squilibrio in termini pluriennali e che risultano rispettosi sia del principio della responsabilità politica, sia della parità di trattamento.

In maniera più contenuta sul piano quantitativo e tale da poter probabilmente essere giudicata proporzionata ad un futuro scrutinio di legittimità, il legislatore statale ha comunque fatto nuovamente ricorso alla specialità della soluzione, ancora eccentrica rispetto al rigore sistematico del nuovo ordinamento contabile previsto per gli enti locali. Tale aspetto, unitamente al predetto intervento di soccorso finanziario statale, non fa che confermare la persistenza di quelle tendenze

²⁴ Che impone il rientro dallo squilibrio nel triennio e comunque entro il termine di conclusione del mandato del Sindaco.

²⁵ In particolare, la "Procedura di riequilibrio finanziario pluriennale" di cui all'art. 243-bis.

storiche, acutamente definite “federalismo clientelare”²⁶, che la complessiva normativa sull’armonizzazione contabile avrebbe dovuto sistematicamente superare.

dirittifondamentali.it

²⁶ L. Antonini - M. Bergo, *Il principio di leale collaborazione e la remuntada delle Regioni nei rapporti finanziari con lo Stato: brevi riflessioni a margine di alcune recenti sentenze della Corte costituzionale*, www.federalismi.it, 2018.