



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL LAZIO**

*Nella Camera di consiglio del 17 settembre 2013*

*composta dai magistrati:*

Ignazio Faso	Presidente;
Rosario Scalia	Consigliere;
Maria Luisa Romano	Consigliere – relatore;
Carmela Mirabella	Consigliere;
Donatella Scandurra	I Referendario;
Elena Papa	Referendario.

VISTI gli artt. 100 e 119 della Costituzione;

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

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

VISTA la legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'Ordinamento della Repubblica alla Legge Cost. 18 ottobre 2001, n.3, ed in particolare l'art. 7, c. 8;

VISTI gli indirizzi ed i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva approvati dalla Sezione delle Autonomie nell'adunanza del 27 aprile 2004, come successivamente puntualizzati con le deliberazioni n. 9/SEZAUT/2009 e n. 3/SEZAUT/2011, nonché con deliberazione delle SS.RR. n. 54/2010/CONTR,

riguardante in particolare l'ambito oggettivo al quale si riferisce la funzione consultiva, individuato normativamente con riferimento alla materia della "contabilità pubblica" ;

VISTA la richiesta di parere formulata dal Sindaco del Comune di Rocca di Papa (RM) con nota n. 19547 del 3 luglio 2013, acquisita al protocollo della Sezione in data 11 luglio 2013 con il n. 5327;

VISTA l'ordinanza del Presidente di questa Sezione n. 46/2013 in data 17 settembre 2013 con la quale è stata disposta la convocazione dell'odierna adunanza per deliberare collegialmente sulla suddetta richiesta;

UDITO, in camera di consiglio, il relatore Consigliere dott.ssa Maria Luisa Romano;

CONSIDERATO IN

#### **PREMESSA**

Il Sindaco del Comune di Rocca di Papa, con la nota citata in epigrafe, ha chiesto il rilascio di un parere della Sezione, ex art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, in ordine alla perdurante possibilità di disporre - limitatamente all'esercizio 2013 e pur in costanza della sopravvenuta modifica dell'art. 193 TUEL, ad opera dell'art. 1, comma 444, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 - la copertura con entrate di carattere patrimoniale (nella specie, plusvalenze da alienazioni immobiliari) di pregressi squilibri correnti, già ufficialmente emersi ed avviati a ripiano nel corso del 2012 con tali entrate, ma - nelle more del pieno completamento delle procedure di realizzo delle stesse - contabilmente rendicontati come disavanzo, con formale trascinamento all'esercizio successivo.

L'istante ha espresso dubbi ermeneutici in ragione dell'assenza di una

disciplina transitoria dedicata a fattispecie come quella sopra descritta, già correttamente avviate nel previgente regime dell'art. 193 TUEL e quindi sostanzialmente *"in itinere"* all'atto della relativa modifica, ma contabilmente non perfezionate e perciò da completare successivamente, richiamando l'attenzione sulle delicate implicazioni applicative che ne scaturiscono.

In punto di fatto, ha sottolineato come, nell'ipotesi concreta che ha occasionato la formulazione del quesito, la formazione del disavanzo da riportare nel bilancio 2013 non sia dipesa dall'inefficacia sostanziale del disposto riequilibrio, bensì unicamente dal concreto protrarsi oltre la chiusura dell'esercizio dei tempi per il perfezionamento delle procedure di vendita - peraltro ormai giunte a maturazione con l'adozione della determina di aggiudicazione definitiva - con impossibilità di predisporre gli accertamenti a copertura nell'ambito del pertinente rendiconto generale.

In tale contesto, la sopravvenienza normativa in argomento avrebbe l'effetto di rendere inutilizzabili risorse già immediatamente accertabili e realizzabili, costringendo nel contempo l'Ente ad accedere ad altre forme di riequilibrio e ad agire in autotutela per ritornare su scelte discrezionali pienamente legittime sul piano amministrativo.

Con la medesima nota, il Comune ha chiesto altresì di conoscere l'orientamento della Sezione circa la possibilità di ripianare la quota di disavanzo *"relativa al fondo svalutazione crediti ... in tre anni "* come parimenti previsto dal richiamato art. 193, invariato sul punto.

### **MOTIVAZIONE**

I quesiti posti, soggettivamente ammissibili per la relativa provenienza dal Sindaco nella qualità di rappresentante politico-istituzionale generale del

Comune (art. 50 TUEL), sono da reputare ammissibili anche sul piano oggettivo, conformemente agli orientamenti di indirizzo menzionati in epigrafe, in quanto attinenti all'interpretazione di una norma dell'ordinamento contabile degli enti locali, novellata nel corpo di una legge di stabilità e destinata per sua stessa natura ad avere effetti diretti sulla impostazione e sulla gestione del bilancio dell'Ente.

Neppure si oppongono all'esame in sede consultiva della prima questione i profili di peculiarità della fattispecie concreta descritta dal richiedente: da questi, infatti, è agevole distillare dubbi ermeneutici dotati di rilievo generale ed astratto in ordine all'efficacia della sopravvenienza normativa di cui all'art. 1, comma 444, della legge n. 228/2012, alla luce del generale principio dell'irretroattività della legge nel tempo, espresso dall'art. 11 delle pre-leggi.

Nel merito, il Collegio osserva che i dubbi espressi dal Comune istante sono riconducibili all'identica problematica astratta della possibilità di distinguere anche con riguardo alle norme aventi contenuto finanziario e contabile, il momento della relativa entrata in vigore, con effetto abrogativo implicito della previgente disciplina con esse incompatibile, da quello dell'efficacia che, invece, ha riguardo all'eventuale applicabilità a fattispecie di durata che hanno avuto inizio antecedentemente.

In proposito, ritiene il Collegio che, in generale, le disposizioni di questa natura, salva diversa espressa indicazione da parte del legislatore, si applicano, a seconda dei relativi contenuti, con riguardo alla prima annualità di bilancio successiva alla loro emanazione e/o a partire da essa.

E ciò vale *a fortiori* nell'ipotesi di sopravvenienze contenute nella legge di stabilità, la cui formale entrata in vigore coincide in generale con l'inizio di un

nuovo ciclo finanziario, senza alcuna fase diacronica.

Ed infatti, posto che le scelte finanziarie e di politica allocativa rimesse all'autonomia dei singoli livelli di governo territoriali si formano e si esprimono con riguardo a segmenti gestionali annuali e secondo una conforme tempistica precisa, le normative sopravvenute in corso di esercizio che pongono, in ragione della salvaguardia degli equilibri generali di finanza pubblica, alle medesime scelte limiti e vincoli esogeni sono destinate, nel silenzio della legge, a trovare naturalmente applicazione alla pianificazione della gestione finanziaria del ciclo successivo.

Quanto alle norme, come quelle evocate nel caso all'esame, inerenti ad operazioni ed istituti contabili che si traducono nell'adozione di atti formali specifici aventi uno scadenziario indefettibile, il Collegio ritiene che esse possano trovare applicazione immediata solo ove entrate in vigore antecedentemente alle scadenze ordinarie, secondo il principio del *tempus regit actum* e non nel caso di sopravvenienza rispetto a tali tempi.

In proposito vale, tuttavia, ribadire come la gestione finanziario-contabile, soggiaccia al principio dell'annualità ai fini della pianificazione e della rendicontazione e come, di conseguenza, le procedure e gli adempienti atti a dare evidenza allo stato dei conti ed a salvaguardarne la corretta impostazione nello sviluppo della gestione seguano una sequenza annuale definita e siano rivolti ad avere efficacia limitatamente alla tenuta della contabilità di ciascun ciclo, dovendo necessariamente essere reiterati nel ciclo finanziario successivo.

In particolare, ciò rileva per la pluralità di atti intermedi adottabili in corso d'anno (variazioni, riequilibrio, assestamento) e direttamente funzionali al mantenimento degli equilibri di bilancio in fase dinamica.

Trattasi, perciò, di atti dotati di autonoma rilevanza solo fino alla chiusura dell'esercizio e all'adozione del rendiconto generale che ne recepisce e assorbe gli effetti finanziari, venendo a costituire il documento di riferimento per la corretta impostazione e conduzione della gestione annuale immediatamente contigua, nella quale le evenienze finanziarie antecedenti vanno obbligatoriamente riconsiderate *ex novo*.

Per quanto sopra, riguardo ai singoli provvedimenti adottati in corso d'anno, in mancanza di disposizioni *ad hoc* che consentano all'amministrazione di rivederne i contenuti in deroga ai relativi termini ordinari, la sopravvenienza di una nuova disciplina rimane priva di effetti fino a chiusura dell'esercizio.

Parimenti, per il medesimo principio del *tempus regit actum*, si ritiene che non sia possibile salvaguardare la validità delle decisioni già assunte, anche in presenza dell'avvio di concrete azioni attuative, oltre i termini dell'esercizio cui le medesime si riferiscono, quando tale effetto non sia automatico, ma passi per l'esercizio di nuovi poteri valutativi destinati necessariamente a trovare apposita espressione in atti da emanare in un rinnovato regime.

Opinando in senso diverso, infatti, si esulerebbe dal concetto di conservazione di atti validamente assunti e dei relativi effetti irreversibili, ricadendosi nell'applicazione ultrattiva delle norme abrogate, anch'essa incompatibile con i principi che regolano la successione delle leggi nel tempo.

In conclusione, poiché secondo le regole contabili gli squilibri accertati con il rendiconto generale e costituenti tecnicamente disavanzi di amministrazione vanno ripianati a carico del bilancio dell'esercizio successivo, indipendentemente dalle cause che ne hanno determinato l'insorgenza, la manovra andrà effettuata in ossequio alle norme applicabili a tale esercizio.

Cosicché, nella specie, la presenza di un piano di riequilibrio già adottato e rimasto solo temporaneamente inefficace, nel silenzio della legge, non esime l'amministrazione dal rivedere la propria pianificazione finanziaria, conformandola alle regole sopravvenute.

D'altronde, va osservato che, agli effetti dell'art. 193 TUEL, le situazioni di squilibrio rilevano nella loro attualità di fenomeno finanziario-contabile costituente presupposto del riequilibrio, senza alcun riguardo alle circostanze di fatto e di diritto che le hanno occasionate, all'epoca della relativa formazione e neppure alla tardiva e perciò irregolare emersione in contabilità.

Pertanto, operare siffatti distinguo a fronte delle recenti innovazioni normative sarebbe del tutto arbitrario, comportando un differimento nell'applicazione del nuovo regime che non trova alcun appiglio né testuale, né logico-sistematico.

Neppure è possibile rimarcare, al riguardo, la distinzione fra disavanzi di amministrazione rendicontati, da iscrivere, *ab initio* o con apposita variazione, come prima posta di spesa nel bilancio successivo e squilibri accertati in corso d'anno *ex art.* 193 TUEL, dal momento che la sostanza dei due fenomeni è in tutto identica e come tale è trattata a livello legislativo.

A quest'ultimo proposito, infatti, non si può omettere di considerare che la modifica dell'art. 193 TUEL si inquadra in un contesto di nuove norme tutte rivolte a rendere inderogabili i principi di equilibrio di bilancio così come esposti dall'art. 162 TUEL ed in particolare a garantire l'utilizzo di risorse di parte capitale unicamente per la copertura di spese del titolo II, ciò che in prospettiva appare funzionale alla esigenza di razionalizzazione strutturale effettiva della spesa corrente, propugnata dalle manovre di finanza pubblica degli ultimi anni

**(si vedano, in particolare, il d.l. n. 95/2012, convertito, con modificazioni, nella legge 7 agosto 2012, n.135, e da ultimo il d.l. 31 agosto 2013, n. 101).**

Invero, la legge n. 228/2012, oltre a modificare a regime l'art. 193 TUEL nei sensi dianzi esposti, ha eliminato ogni forma di deroga ammessa al principio di cui all'art. 162, comma 6, rafforzandone la cogenza.

Così, in particolare, con i commi 441 e 442, dell'art. 1, la legge di stabilità ha abrogato rispettivamente l'art. 3, comma 28, della legge n. 350/2003 (legge finanziaria 2004) e l'art. 1, comma 66, della legge 311/2004 (legge finanziaria 2005) che consentivano in via eccezionale le plusvalenze da alienazioni immobiliari per spese non permanenti con finalità di riequilibrio, nonché per il rimborso delle rate di ammortamento dei mutui.

Con il comma 443, inoltre, ha riaffermato che i proventi da cessione di patrimonio possono essere impiegati solo a copertura di spese di investimento o a riduzione del debito.

Si tratta, come è evidente, di un insieme di regole inerenti alla formazione del bilancio ed applicabili senza dubbio fin dal 2013, tutte convergenti in un'unica direzione.

Nondimeno, la fattispecie posta all'attenzione del Collegio da parte del Comune istante, induce a riflettere incidentalmente sull'incertezza che, per effetto del susseguirsi di norme ispirate ad esigenze di tutela della finanza pubblica, grava sulle attività di pianificazione finanziaria preventiva delle amministrazioni locali, ponendo a rischio la continuità e costringendo sovente a manovre estemporanee per garantire la regolare tenuta dei conti e l'efficacia delle gestioni.

In coerenza, dunque, non può che destare perplessità l'introduzione dell'irrigidimento dei principi di equilibrio in argomento, non temperato da una disciplina transitoria finalizzata a salvaguardare la continuità delle attività di ripiano degli squilibri già regolarmente pianificate e avviate in costanza del precedente regime.

È ben vero, infatti, che l'art. 193 TUEL, nella nuova impostazione, consente agli enti interessati di muovere la leva fiscale per acquisire le risorse correnti necessarie al riequilibrio, con effetti di responsabilizzazione forte rispetto a tale fenomeno distorsivo della contabilità, ma non si può parimenti ignorare come nel caso esaminato ciò paradossalmente finisca quantomeno per allontanare nel tempo il buon esito dell'operazione, che ben avrebbe potuto essere tempestivamente chiusa con le risorse certe e liquide realizzate allo scopo dall'amministrazione.

Il Collegio ritiene, infine, che il secondo quesito posto, sia pure con formulazione criptica e poco chiara, sia inteso a dirimere dubbi in ordine alla corretta applicazione dell'art. 6, comma 17, del d.l. n. 95/2012 concernente la creazione di un fondo da accantonare in avanzo al termine dell'esercizio in caso di conservazione nel conto del bilancio di residui attivi di parte corrente risalenti nel tempo e, perciò, a rischio di inesigibilità, a presidio della solidità del risultato contabile di amministrazione.

Ove inteso in questi termini, il medesimo è da reputarsi oggettivamente ammissibile e passibile nel merito di risposta negativa per le osservazioni che seguono.

Va, infatti, rilevato che la costituzione del detto fondo costituisce meccanismo alternativo rispetto alla cancellazione, con iscrizione nel conto del

patrimonio, di taluni crediti di dubbia esigibilità, finalizzato a far emergere situazioni di latente disavanzo sostanziale e ad indirizzare conseguentemente in modo virtuoso le gestioni successive, per precostituire le condizioni di risanamento e prevenire rischi di *default*.

Conseguentemente, ferma l'alternativa sopra delineata che richiede una ponderata operazione di riaccertamento con esiti di cui comunque tenere conto a fini di riequilibrio, l'iscrizione del detto fondo va effettuata nell'intero importo quantificato e coperto come per legge, con accantonamento come fondo vincolato sul risultato di amministrazione di fine esercizio, anche ove quest'ultimo sia incapiante e da rideterminare in disavanzo, con obblighi di ripiano secondo le modalità consuete.

#### **P.Q.M.**

Nei sensi indicati in parte motiva è il parere della Sezione sui quesiti posti dal Comune di Rocca di Papa, con la nota richiamata in epigrafe.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura della Segreteria, al Comune di Rocca di Papa, in persona del Sindaco pro-tempore.

Così deliberato in Roma, nella camera di consiglio del 17 settembre 2013.

IL MAGISTRATO RELATORE

*f.to* Maria Luisa Romano

IL PRESIDENTE

*f.to* Ignazio Faso

Depositato in Segreteria il 14 ottobre 2013

Il Direttore del Servizio di Supporto

*f.to* Chiara Samarelli