



# *Corte dei Conti*

## *Sezione delle autonomie*

N. 19/SEZAUT/2014/QMIG

Adunanza dell'11 luglio 2014

Presieduta dal Presidente della Sezione delle autonomie, funzione di coordinamento

Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione: Antonio DE SALVO, Claudio IAFOLLA, Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO, Ciro VALENTINO, Raffaele DAINELLI, Gaetano D'AURIA, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Giovanni DATTOLA, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO

Consiglieri: Teresa BICA, Mario PISCHEDDA, Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Carmela MIRABELLA, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Andrea LIBERATI, Laura D'AMBROSIO, Stefania PETRUCCI, Gianfranco POSTAL

Primi Referendari Francesco ALBO, Giuseppe TETI, Valeria FRANCHI

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

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, dalle

stesse modificato con le deliberazioni n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004 e, da ultimo, ai sensi dell'art. 3, comma 62, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, dal Consiglio di Presidenza con la deliberazione n. 229 del 19 giugno 2008;

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

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

Vista la deliberazione n. 116/2014/SRCPIE/QMIG del 19 giugno 2014, con la quale la Sezione regionale di controllo per il Piemonte ha sottoposto al Presidente della Corte dei conti la valutazione in ordine all'opportunità di rimettere alla Sezione delle autonomie una questione di massima, concernente alcuni profili problematici circa l'iscrizione nel bilancio regionale delle anticipazioni previste dal decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla legge 6 giugno 2013, n. 64, recante disposizioni per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, ai fini del giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione per l'anno 2013;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti, n. 12 del 26 giugno 2014, di deferimento della questione alla Sezione delle autonomie, ai sensi dell'art. 6, co. 4, d.l. n. 174/2012;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 815 del 4 luglio 2014, di convocazione della Sezione delle autonomie per l'adunanza dell'11 luglio 2014, con l'iscrizione, all'ordine del giorno, della questione proposta dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte con la deliberazione n. 116/2014/SRCPIE/QMIG;

Uditi, nell'adunanza dell'11 luglio 2014, i relatori Cons. Alfredo GRASSELLI e Cons. Adelisa CORSETTI.

## **PREMESSO**

Nell'ambito dell'istruttoria condotta dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte, ai sensi dell'art. 1, co. 5, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, per il giudizio di parificazione del rendiconto generale della Regione, sono emersi dubbi sulla corretta iscrizione a bilancio delle anticipazioni, previste dagli artt. 2 e 3, d.l. 8 aprile 2013, n. 35, convertito dalla l. 6 giugno 2013, n. 64.

In particolare, dall'esame del bilancio preventivo e dai dati di preconsuntivo 2013 è risultato che la Regione Piemonte nell'adoperare e contabilizzare le anticipazioni ottenute:

- a) ha finanziato con le risorse ricevute per il pagamento dei debiti diversi da quelli finanziari e sanitari parte del disavanzo risultante dal rendiconto 2012 nonché alcune passività pregresse, che componevano il disavanzo extra bilancio individuato dalla Sezione nella delibera di parifica del rendiconto 2012, iscritte nella competenza del 2013. Per la contabilizzazione di tali risorse, l'amministrazione ha previsto un apposito capitolo di entrata al titolo V e il corrispondente capitolo di spesa al titolo III, onde sterilizzare gli effetti dell'anticipazione sul conto del bilancio e sul risultato di amministrazione. Tuttavia, il capitolo di spesa ha stanziamento (e conseguente impegno) pari a zero;
- b) ha finanziato con le risorse ricevute per il pagamento dei debiti sanitari i trasferimenti alle aziende sanitarie e gli ammortamenti non sterilizzati (voce, quest'ultima, non prevista nella determinazione del disavanzo 2012 e, pertanto, costituente una nuova passività pregressa). Anche per queste risorse la contabilizzazione è avvenuta prevedendo il relativo capitolo di entrata al titolo V senza appostare risorse al corrispondente capitolo di spesa al titolo III.

In sostanza, le anticipazioni sono state contabilizzate alla stregua di un mutuo, finanziando con i proventi le spese a cui erano destinate e registrando negli esercizi successivi l'importo delle singole rate di ammortamento divise in quota capitale (Titolo III) e quota interessi (Titolo I), mentre l'intero debito è stato riportato nel conto del patrimonio.

Sui criteri di contabilizzazione, la Sezione remittente ha ritenuto l'esistenza di comportamenti diversi da parte delle amministrazioni regionali.

Sulla base della constatazione che la corretta contabilizzazione delle anticipazioni incide in maniera rilevante sulla determinazione del risultato di amministrazione dell'ente destinatario delle risorse, la Sezione Piemonte ha ritenuto opportuno acquisire una delibera di orientamento, anche al fine di una uniforme soluzione della questione nelle valutazioni di competenza delle Sezioni regionali di controllo in sede di parificazione dei rendiconti regionali, ai sensi dell'art. 6, comma 4, d.l. n. 174/2012.

La Sezione remittente, con la delibera n. 116/2014, parte dal presupposto che l'operazione si qualifichi come anticipazione di liquidità la cui peculiarità consiste nella previsione della restituzione rateale sino ad un massimo di 30 anni.

Aggiunge che le risorse previste dal d.l. n. 35/2013 devono avere sostanzialmente, e non solo nominalmente, la natura di anticipazione, altrimenti sarebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost. (nella parte in cui dispone che le Regioni possano ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento).

A riprova di ciò, ricorda che il pagamento dei debiti pregressi non concerne soltanto le spese in conto capitale. L'art. 2, comma 6, d.l. n. 35/2013, precisa che "il pagamento dei debiti oggetto del presente articolo deve riguardare, per almeno due terzi, residui passivi in via prioritaria di parte capitale, anche perenti, nei confronti degli enti locali, purché nel limite di corrispondenti residui attivi degli enti locali stessi ovvero, ove inferiori, nella loro totalità". È la legge stessa, quindi, che nell'attribuire maggiore accessibilità ai pagamenti dei residui passivi di parte capitale, consente il pagamento di spese di parte corrente con le risorse provenienti dal d.l. n. 35/2013.

La Sezione remittente sottolinea che l'immissione di liquidità nel sistema per ricostituire le risorse di cassa necessarie agli enti territoriali per onorare i propri debiti è ciò che caratterizza e giustifica le anticipazioni. Ciò vale a dire che l'anticipazione di liquidità consente di far fronte a spese già finanziate ma non può costituire il finanziamento di una nuova spesa. Solo in questi termini, l'operazione è consentita dalla legge: l'art 3, comma 17, l. 24 dicembre 2003, n. 350, dispone che, agli effetti dell'art. 119, comma 6, Cost., non costituiscono indebitamento "le 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".

Nel caso di specie, le anticipazioni di liquidità previste dal d.l. n. 35/2013 consentono di superare l'emergenza dei pagamenti dei debiti pregressi che vengono estinti verso gli originari creditori, ma sono economicamente sostituiti dal debito di finanziamento nei confronti del MEF. Ciò porta a ritenere, secondo la Sezione piemontese, che le risorse in questione non possano essere destinate a ripianare eventuali disavanzi degli enti.

Rileva la Sezione remittente che quando ha inteso ripianare i disavanzi, il legislatore non ha fatto ricorso all'istituto dell'anticipazione, ma a specifiche modalità di finanziamento, come previsto per il trasporto pubblico locale di talune Regioni, tra cui il Piemonte (art 11, commi 6 e 7, d.l. n. 35/2013).

Conseguentemente, l'anticipazione di liquidità, non avendo lo scopo di finanziare spese ma soltanto quello di fornire risorse utilizzabili per cassa per pagare spese regolarmente

impegnate e finanziate, non deve incidere in alcun modo sui saldi del risultato di amministrazione. Per questa ragione, e cioè per assicurare la neutralità dell'operazione ai fini della determinazione del risultato di amministrazione, ad avviso della Sezione remittente, la spesa relativa al rimborso dell'anticipazione ricevuta deve essere interamente contabilizzata sin dal primo esercizio. Di conseguenza, la corretta contabilizzazione dell'operazione di iniezione di liquidità nelle casse regionali richiede l'impegno dell'intero importo dell'anticipazione nell'esercizio 2013, con riferimento ad entrambe le ipotesi previste dagli artt. 2 e 3, d.l. n. 35/2013.

A conferma di quanto esposto, la Sezione Piemonte richiama la deliberazione n. 14/SEZAUT/2013/QMIG, con la quale la Sezione delle autonomie, esprimendosi su una questione di massima che presenta una evidente analogia con la fattispecie in discorso, ha affermato che l'importo dell'anticipazione concessa a valere sul fondo di rotazione, <<concorrendo alla determinazione del risultato di amministrazione, può generare effetti espansivi della capacità di spesa. Per tale ragione è necessario che gli effetti sul predetto saldo siano integralmente sterilizzati dal primo anno di attivazione dell'anticipazione e, per conseguenza, da quelli successivi fino alla completa restituzione dell'anticipazione ottenuta. Tale obiettivo di neutralizzazione può essere conseguito iscrivendo nei fondi vincolati dell'esercizio di accertamento dell'entrata una somma, pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal fondo di rotazione, come "Fondo destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta dal fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria dell'ente". Negli esercizi successivi il fondo sarà progressivamente ridotto dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate con rate semestrali come previsto dal decreto del Ministro dell'Interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, in data 11 gennaio 2013, che verranno impegnate e pagate secondo i surricordati criteri di imputazione>>.

A tal fine, richiama gli stessi contratti di prestito stipulati con il MEF. In particolare, per quelli relativi alle anticipazioni per far fronte ai pagamenti di debiti diversi da quelli finanziari e sanitari l'art. 6, dell'allegato contratto, denominato regole di contabilizzazione, prevede che "La Regione si impegna a registrare nelle proprie scritture contabili a) l'entrata derivante dall'anticipazione con modalità tali da evitare di ampliare la propria capacità di spesa. A tal fine iscrive l'entrata in apposito capitolo vincolato allo specifico capitolo di spesa riportante la quota assorbita del disavanzo al 31 dicembre 2012". La lettera b) dello stesso articolo dispone che il rimborso dell'anticipazione avvenga distintamente per la quota interessi (la parte corrente nel bilancio) e per la parte in conto capitale (tra i rimborsi

prestati), fermo restando l'obbligo di copertura dell'intera spesa a carico della situazione corrente del bilancio. Infine è espressamente riportato che eventuali modalità di copertura delle anticipazioni che non determinano la sterilizzazione di tali entrate saranno considerate forme di copertura non legittime, violando i principi di coordinamento della finanza pubblica.

### **CONSIDERATO IN DIRITTO**

**1.** La Sezione delle autonomie, alla luce del quadro normativo e degli approfondimenti svolti, concorda sulla rilevanza della questione sollevata dalla Sezione regionale Piemonte.

Premesso che il quesito investe la problematica della natura delle risorse concesse ai sensi degli art. 2 e 3, d.l. n. 35/2013 e, conseguentemente, della contabilizzazione delle stesse, si sottolinea che tali risorse hanno sostanzialmente, e non solo formalmente, la natura di anticipazione; diversamente, risulterebbe violato l'art. 119, comma 6, Cost., secondo cui le Regioni possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento.

Trattasi di un'anticipazione di liquidità finalizzata a ricostruire le risorse di cassa necessarie al pagamento di spese già finanziate (oltre agli ammortamenti non sterilizzati e ai crediti vantati dagli enti del Servizio sanitario nazionale), la cui peculiarità consiste nella previsione della restituzione rateale sino ad un massimo di 30 anni. Tale anticipazione consente di superare l'emergenza dei pagamenti dei debiti pregressi e si concretizza nella mera sostituzione dei soggetti creditori dell'Ente (il MEF in luogo degli originari creditori). Pertanto, l'anticipazione non può costituire il finanziamento di una nuova spesa.

Come osservato dalla Sezione remittente, l'operazione è consentita dalla legge solo in questi termini. Da un lato, i debiti pregressi riguardano anche spese di parte corrente, ai sensi del citato art. 2, comma 6, d.l. n. 35/2013, dall'altro, l'art 3, comma 17, l. n. 350/2003, esclude dall'indebitamento le operazioni dettate da una momentanea carenza di liquidità e che consentono di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio. Sul punto, si è pronunciata anche la Corte costituzionale con la sentenza 2 luglio 2014, n. 188, con la quale viene ulteriormente enunciata la cosiddetta "regola aurea" del divieto di indebitamento per spese diverse dagli investimenti di cui all'art. 119, comma 6, Cost.

**2.** Dal punto di vista sistematico, l'anticipazione di liquidità di cui agli artt. 2 e 3, d.l. n. 35/2013, si distingue dagli ulteriori strumenti previsti dall'ordinamento, tra cui la

sottoscrizione, da parte delle Regioni che abbiano ricevuto le anticipazioni di liquidità, di nuovi prestiti o mutui a norma dell'art. 4, d.l. n. 35/2013, a condizione che il bilancio regionale presenti una situazione di equilibrio strutturale (sui criteri di valutazione, cfr. circolare MEF, RGS, Ispettorato generale di finanza, 27 maggio 2014, n. 17). Del pari, l'operazione in esame si differenzia dalle operazioni di rinegoziazione/ristrutturazione dei debiti delle Regioni, a norma dell'art. 45, d.l. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla l. 23 giugno 2014, n. 89.

**3.** Dalla riconosciuta natura di anticipazione delle somme erogate ai sensi degli artt. 2 e 3, d.l. n. 35/2013, appare evidente che il legislatore ha voluto escludere che esse potessero concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa. Invero, i provvedimenti di cui al citato d.l. n. 35/2013 sono annoverati tra le misure per la crescita, atte a favorire la ripresa e dare nuovo slancio alle imprese e agli altri attori del sistema economico, piuttosto che a risanare i bilanci delle amministrazioni pubbliche.

Tanto si afferma benché sia mancata, da parte del legislatore, una precisa indicazione sulle modalità di rappresentazione, nel bilancio finanziario delle Regioni, della situazione determinatasi a seguito dell'avvenuto pagamento agli enti creditori, in applicazione della peculiare normativa di cui al d.l. n. 35/2013.

Il problema si pone con riferimento al rimborso allo Stato, in quanto il conto del bilancio andrebbe a migliorare sotto il profilo finanziario, per l'avvenuto pagamento di residui passivi, con alterazione del risultato d'amministrazione. Ciò si verifica, appunto, nel bilancio della Regione Piemonte ove, in mancanza di correttivi, la passività resta, ma con effetti finanziari diluiti nel tempo e con mutamento del soggetto creditore (lo Stato): anziché essere evidenziata nel risultato d'amministrazione, "scivola" tra le passività iscritte nel conto del patrimonio.

Peraltro, va precisato che per le somme che le Regioni devono trasferire agli enti del servizio sanitario in ragione della ricapitalizzazione degli ammortamenti non sterilizzati *ante* d.lgs. n. 118/2011 (art. 3, d.l. n. 35/2013), non si rinvencono residui passivi.

**4.** Una soluzione percorribile, a garanzia di una maggior chiarezza dell'effettiva situazione dell'ente e coerente con l'interpretazione sistematica sopra riferita, è quella della costituzione di apposito fondo vincolato (ad es. "Fondo Speciale destinato alla restituzione dell'anticipazione ottenuta"), pari all'importo dell'anticipazione assegnata dal MEF maggiorata degli interessi previsti dal piano di restituzione, da ridursi progressivamente

dell'importo pari alle somme annualmente rimborsate a norma delle disposizioni di legge e contrattuali, da finanziare con entrate correnti.

Si tratta di un approccio già individuato dalla Sezione delle autonomie con riferimento alla analoga fattispecie della restituzione del "fondo di rotazione" di cui all'art. 243-ter del TUEL (deliberazione n.14/SEZAUT/2013/QMIG), che ha previsto un effetto di sterilizzazione sin dal primo anno di attivazione dell'anticipazione e, di conseguenza, in quelli successivi fino alla completa restituzione dell'anticipazione ottenuta.

Questa scelta trova, altresì, una giustificazione logica e tecnica, in quanto ai residui passivi – eliminati dal conto del bilancio a seguito dei pagamenti effettuati con le anticipazioni – dovrebbero corrispondere coperture nei residui attivi.

La soluzione proposta presenta un ulteriore vantaggio. L'iscrizione delle somme al fondo vincolato consente di evidenziare i movimenti contabili sia nel conto del bilancio sia nel conto del patrimonio, nel quale il debito per anticipazione viene rilevato tra i debiti di finanziamento. È evidente che possono essere individuate altre modalità tecniche che conducano allo stesso risultato, tenuto conto anche delle peculiarità delle anticipazioni nel settore sanitario.

**5.** Tali cautele si aggiungono a quelle già presenti nei contratti stipulati dalla Regione con il MEF per i debiti non sanitari, le cui clausole di salvaguardia - volte a evitare che il miglioramento del risultato d'amministrazione abbia conseguenze espansive della spesa e dell'indebitamento - prevedono:

- a) l'impegno della Regione a trovare la copertura delle rate di ammortamento nelle risorse correnti dell'ente (e non nell'eventuale avanzo d'amministrazione);
- b) l'impegno della Regione a ridurre l'entità dei mutui autorizzati ai fini della copertura del disavanzo, ma non contratti in misura pari all'anticipazione di liquidità concessa.

**6.** Sulla base delle precedenti considerazioni, sarà cura delle Sezioni regionali di controllo verificare, nell'ambito delle valutazioni di competenza finalizzate alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e delle regole sull'indebitamento, la corretta applicazione delle clausole contrattuali e dei principi di corretta contabilizzazione in bilancio delle anticipazioni di liquidità concessa ai sensi degli art. 2 e 3, d.l. n. 35/2013; regole che impongono la "sterilizzazione" dell'eventuale miglioramento del risultato di amministrazione determinato dall'anticipazione ricevuta, sia per l'anno di riferimento sia per gli esercizi successivi, sino al completo rimborso della medesima. In conclusione, le Sezioni regionali verificano, anche in sede di giudizio di



parificazione, le modalità in concreto adottate dalle amministrazioni interessate, che devono essere tali da evitare che le somme oggetto dell'anticipazione possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa.

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

la Sezione delle autonomie della Corte dei conti, sulla questione di massima posta dalla Sezione regionale di controllo per il Piemonte con deliberazione n. 116/2014/SRCPIE/QMIG, enuncia il seguente principio di diritto:

*“le Sezioni regionali di controllo, nell’ambito delle valutazioni di competenza finalizzate alla salvaguardia degli equilibri di bilancio e delle regole sull’indebitamento, verificano la corretta applicazione delle clausole contrattuali e dei principi di corretta contabilizzazione in bilancio delle anticipazioni di liquidità concesse ai sensi degli art. 2 e 3, d.l. n. 35/2013, tenendo conto dell’esigenza di evitare che le relative somme possano concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa”.*

Dispone, a cura dell’Ufficio di Supporto, la trasmissione degli atti alla Sezione regionale di controllo per la Regione Piemonte, che terrà conto del suindicato principio di diritto, ai quali si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo, ai sensi dell’art. 6, comma 4, d.l. n. 174/2012.

Così deliberato in Roma, nell’adunanza dell’11 luglio 2014.

I Relatori

Il Presidente

F.to Alfredo GRASSELLI

F.to Mario FALCUCCI

F.to Adelisa CORSETTI

Depositata in segreteria il giorno 18 luglio 2014

Il dirigente

F.to Renato PROZZO