

## **La contabilizzazione nella Regione siciliana dell'anticipazione di liquidità ex d.l. 35/2013: quale fondamento nel cambiamento dei paradigmi interpretativi del giudizio della Corte dei Conti?**

di Salvatore Di Gregorio

27 giugno 2019

SOMMARIO: 1. L'antefatto – 2. L'anticipazione di liquidità ex d. l. 35/2013: la *ratio* dell'intervento ed i paradigmi costituzionali per il suo corretto trattamento contabile. – 3. La interpretazione della disciplina nazionale in senso *costituzionalmente orientato*: la relazione al provvedimento, il giudizio della Corte costituzionale, le ulteriori indicazioni della Corte dei Conti – 4. L'anticipazione di liquidità nel bilancio della Regione siciliana – 5. L'art. 2 della l. r. 14/2016 e ss. mm. ii. – 6. La questione di costituzionalità dell'art. 2 della l. r. 14/2016 sollevata in sede di parifica del Rendiconto 2016 – 7. La valutazione delle SS.RR. – 8 La pronuncia della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti – 9. La lettura della deliberazione della Sezione delle Autonomie Corte dei Conti: un cambio dei paradigmi interpretativi.

### **1. L'antefatto**

Il Giudizio di parificazione del Rendiconto 2017 della Regione siciliana, nell'udienza del 20 luglio 2018, ha consentito di definire una questione rimasta *in sospeso* dall'anno precedente allorché si era materializzata la possibilità di una pronuncia di irregolarità del Rendiconto; il tema è quello delle modalità di contabilizzazione in bilancio, da parte della Regione, delle anticipazioni di liquidità *concesse* dallo Stato ai sensi del d. l. 35/2013.

Nel corso del Giudizio sul Rendiconto 2016 era stato il P. G. d'appello nella sua requisitoria a sollevare la questione eccependo non solo che la Regione aveva operato la contabilizzazione di quelle risorse in maniera illegittima, ma sostenendo la rilevanza della questione ai fini di quel giudizio. Rilievi in base ai quali il P. G. motivò, in effetti, sia la richiesta preliminare alle SS.RR. di sollevare la questione di legittimità costituzionale della norma regionale (l'art. 2 della l. r. 14/2016) che, nel presupposto di dare attuazione all'apposita disciplina dettata dallo Stato con la legge di stabilità del 2016 (art. 1 c. 692-701 della legge 208/2015), aveva introdotto nei conti della Regione quelle modalità di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità, sia la richiesta, nel merito, di dichiarare la non regolarità del Rendiconto 2016 sul quale pesavano (tra alcuni altri rilievi formulati dal medesimo P. G.) anche gli effetti di quella presunta illegittimità.

Di diverso avviso furono allora le SS.RR. della Corte dei Conti per la Sicilia che, pronunciandosi sul Rendiconto 2016 della Regione, valutarono la questione di legittimità costituzionale *irrilevante* ai fini di quel giudizio e tuttavia, riconoscendo la fondatezza dei dubbi interpretativi della disciplina sollevati dal P. G. (in riferimento all'applicazione che ne aveva fatto la Regione), dopo la pronuncia di regolarità del

rendiconto con separata deliberazione<sup>1</sup> sottoposero la questione al Presidente della Corte *affinché fosse espresso un indirizzo nomofilattico sulla corretta interpretazione delle norme che regolano la contabilizzazione e l'utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità.*

Questione deferita dal Presidente della Corte alla Sezione delle Autonomie che si è pronunciata sul punto adottando la deliberazione n. 28 del dicembre 2017.

Al pronunciamento della Sezione delle Autonomie ha fatto seguito la valutazione del P. G. d'appello e delle SS.RR. della Corte dei Conti per la Sicilia di considerare superate le osservazioni espresse sul punto nel corso del precedente giudizio di parificazione e di addivenire, nel corso del giudizio sul Rendiconto 2017, alla decisione di considerare pienamente legittimo l'operato della Regione che, a sua volta, aveva confermato e riproposto nella manovra finanziaria 2018-2020 le modalità di contabilizzazione delle anticipazioni di liquidità introdotte con la disposizione regionale del 2016. Per i giudici contabili siciliani, si è trattato di un *cambiamento* nei paradigmi interpretativi che più netto non si potrebbe immaginare nelle sue conclusioni e nei suoi effetti; più difficile risulta invece il tentativo di ricostruire motivazioni e presupposti che sono stati alla base di tale svolta. Per cercare di meglio inquadrare la decisione è tuttavia necessario, sia pure brevemente, ricostruire i diversi passaggi della vicenda, cominciando dall'inizio.

## **2. L'anticipazione di liquidità ex d. l. 35/2013: la *ratio* dell'intervento ed i paradigmi costituzionali per il suo corretto trattamento contabile.**

Il d. l. 35/2013 nasce in risposta alla necessità di accelerare i pagamenti dovuti dalle amministrazioni territoriali a fronte di spese già previste nei bilanci e debitamente autorizzate che non avevano trovato realizzazione a causa della crisi di liquidità degli enti. In quel quadro, al fine di porre un freno all'accumulo di debiti commerciali delle pubbliche amministrazioni,<sup>2</sup> lo Stato era appunto intervenuto con il d. l. 35/2013 allo scopo di *anticipare* agli enti la liquidità necessaria per sbloccare quei pagamenti arretrati. Un intervento di natura straordinaria che prevedeva, a carico degli enti che ne beneficiavano, la restituzione allo Stato in trenta anni, dell'intero importo anticipato gravato dai relativi interessi.

La peculiare connotazione giuridico contabile dell'intervento è stata delineata dalla Corte costituzionale che con la sentenza n. 181/2015 ne aveva rimarcato la natura di una *mera anticipazione di cassa, solo di più lunga durata temporale rispetto a quelle ordinarie* (che di norma si chiudono nell'esercizio); una anticipazione di risorse avente lo scopo di consentire agli enti di *riallineare nel tempo la cassa con la competenza* destinando quelle risorse *esclusivamente* al pagamento delle passività pregresse derivanti da obbligazioni già contratte a carico dei bilanci passati. Da tale connotazione discende, per la suprema corte, la conseguenza che l'anticipazione di liquidità fornita agli enti *“non può configurarsi come una risorsa aggiuntiva per la copertura di spese*

---

<sup>1</sup> Deliberazione n. 4/QMIG del 10/11/2017

<sup>2</sup> La stessa Commissione UE aveva richiamato gli Stati membri al recepimento ed all'applicazione della direttiva 16 febbraio 2011, n. 2011/7/UE (Direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali).

*o disavanzi...” e che solo il rispetto di tale paradigma garantisce un suo trattamento contabile che possa considerarsi conforme ai principi costituzionali” atteso che “quando una disposizione si presta a più interpretazioni e solo una risulta conforme al parametro costituzionale, al testo legislativo va attribuito il significato compatibile con la Costituzione”.*

Invero, già prima del pronunciamento della Consulta, la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti era intervenuta nel 2014<sup>3</sup> sul tema indicando agli enti una modalità di registrazione in bilancio delle risorse ex d. l. 35/2013 idonea a garantire l’obiettivo di *“sterilizzare l’anticipazione, affinché la stessa non divenisse anomalo mezzo di copertura di nuove spese e di riduzione del disavanzo”* dovendosi, in tutti i casi, evitare che *“potessero concorrere alla determinazione del risultato di amministrazione, generando effetti espansivi della capacità di spesa”.*

Principi ribaditi dalla medesima Sezione delle Autonomie con una successiva pronuncia del 2015<sup>4</sup> nella quale veniva specificato ulteriormente che *“Onde evitare effetti espansivi della capacità di spesa, è necessario che gli effetti dell’anticipazione sul bilancio di competenza vengano integralmente sterilizzati, per il tempo necessario alla completa restituzione delle somme riscosse, provvedendo ad iscrivere nella spesa una posta rettificativa, avente natura meramente finanziaria, corrispondente all’importo della coeva anticipazione riscossa in entrata..”.*

Quanto agli oneri del rimborso dell’anticipazione, la delibera del 2015 della magistratura contabile indicava chiaramente che essi *“non possono trovare copertura nell’anticipazione di liquidità iscritta in entrata, ma dovranno essere finanziati a carico della situazione corrente del bilancio .... È naturale, infatti, che l’anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell’ente, sia finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti, non già anche al rimborso di se stessa”.* Dunque, integrale neutralizzazione degli effetti di competenza dell’anticipazione per tutta la durata del rimborso e accollo a carico del bilancio degli oneri del rimborso, rappresentano i due paradigmi fondamentali del trattamento contabile indicato dalla Corte dei Conti.

### **3. La interpretazione della disciplina nazionale in senso costituzionalmente orientato: la relazione al provvedimento, il giudizio della Corte costituzionale, le ulteriori indicazioni della Corte dei Conti**

A dare attuazione ai principi costituzionali enunciati dalla Consulta ed alle indicazioni della Corte dei Conti, è intervenuto nel 2015 il legislatore nazionale adottando prima il d. l. n. 179/2015 e successivamente i commi 692-701 dell’art. 1 della l. 208/2015 nei quali è integralmente confluito il contenuto del decreto.

La normativa ha introdotto un meccanismo di contabilizzazione a regime delle anticipazioni incassate a decorrere dall’esercizio finanziario 2015 ed una disciplina transitoria riguardante le regioni che, per le anticipazioni di liquidità incassate nel 2013 e nel 2014, non avevano proceduto all’iscrizione in bilancio di un fondo anticipazione di liquidità conservato nel risultato di amministrazione realizzando in tal modo un

<sup>3</sup> Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 19 del 2014

<sup>4</sup> Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 33 del 2015

indebito beneficio dal trattamento contabile di quelle risorse.<sup>5</sup> Il meccanismo a regime prevede (c. 692) che nell'esercizio di erogazione dell'anticipazione viene iscritto nella spesa un "Fondo anticipazione di liquidità" di importo pari all'anticipazione di liquidità incassata nell'esercizio; fondo non impegnabile e destinato a confluire (integralmente) nel risultato di amministrazione come quota accantonata, determinando un corrispondente incremento del disavanzo dell'esercizio (ovvero una corrispondente riduzione dell'avanzo). L'eventuale quota del disavanzo corrispondente al fondo anticipazione di liquidità, determinatosi nell'anno di erogazione, può essere ripianato (utilizzando il fondo stesso) a decorrere dall'esercizio successivo, in trenta annualità per importi annui pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata in ciascun esercizio (c. 694). Il meccanismo di ripiano trentennale opera (c. 693) prevedendo l'iscrizione nell'entrata del bilancio di previsione in ciascun esercizio (successivo a quello di costituzione del fondo e fino al suo completo utilizzo) dell'importo del fondo stanziato in spesa nell'esercizio precedente mentre nella spesa il medesimo fondo è iscritto al netto del rimborso dell'anticipazione effettuato nell'esercizio.

La disciplina transitoria (c. 698 e segg.) impone alle Regioni, a far data dal 1 gennaio 2015, di ricalcolare il risultato di amministrazione 2014 facendo emergere l'eventuale disavanzo *occultato* per effetto della mancata neutralizzazione delle anticipazioni incassate prima del 2015. Anche tale eventuale maggiore disavanzo (derivante dall'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità di cui al comma 698) può essere ripianato annualmente, a decorrere dal 2016, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio precedente (c. 699). In tal modo, anche le regioni che non avevano correttamente applicato la sterilizzazione dell'anticipazione prima del 2015, vengono fatte allineare alle nuove disposizioni e realizzano il vantaggio di potere ripianare anche questa quota di disavanzo (imputabile alla anticipazione) non emerso nel 2014, applicando la più favorevole disciplina prevista dalla nuova normativa e dunque in trent'anni piuttosto che in dieci per come invece è previsto dal d. l. n. 78/2015 per il disavanzo 2014. Sulla lettura della disciplina *in senso costituzionalmente orientato*, soccorre anzitutto la relazione al provvedimento che ne sottolinea l'aderenza alle indicazioni della sentenza della Corte costituzionale n. 181 del 2015 laddove definisce tempi e modalità di rientro dal disavanzo indotto dall'accantonamento del fondo nel risultato di amministrazione imponendo, *in parallelo*, alle regioni l'obbligo di realizzare "proporzionate riduzioni della spesa corrente nel periodo di ammortamento dell'anticipazione di cassa ....di importo pari a quello del disavanzo, distribuito nel periodo di ammortamento dell'anticipazione".<sup>6</sup>

In tal modo il *riallineamento della cassa alla competenza* indicato dalla Consulta come finalità precipua dell'anticipazione<sup>7</sup> viene perseguito dalla normativa mediante il doppio meccanismo di "un'utilizzazione dell'anticipazione limitata al pagamento delle passività pregresse unita a contestuali risparmi nei bilanci futuri, proporzionati alle quote di debito inerenti alla restituzione della anticipazione stessa così da rientrare dai disavanzi gradualmente ed in modo temporale e finanziariamente proporzionato alla restituzione dell'anticipazione".<sup>8</sup>

<sup>5</sup> Relazione generale d.l. 179/2015

<sup>6</sup> Relazione generale d.l. 179/2015

<sup>7</sup> C. cost. Sent. n. 181/2015

<sup>8</sup> Relazione generale d.l. 179/2015

Contenuti della Relazione che sono richiamati esplicitamente dalla Corte costituzionale tornata sul tema del trattamento contabile dell'anticipazione anche in vigenza della disciplina del 2015<sup>9</sup> con pronunce che hanno consentito di puntualizzare ulteriormente che le somme incamerate e utilizzate a titolo di anticipazioni di liquidità devono produrre nei bilanci degli enti solo effetti sulla liquidità dovendosi escludere *“la destinazione delle somme anticipate alla copertura del disavanzo pregresso ed a spese della competenza”*; paradigmi interpretativi esplicitamente volti<sup>10</sup> a garantire, nel contrasto che dovesse insorgere tra diverse interpretazioni ed applicazioni della disciplina adottata nel 2015, *“il significato compatibile con la Costituzione”*.

Ed ancora in regime di vigenza della disciplina del 2015, anche le Sezioni Riunite della Corte dei Conti in Sede Giurisdizionale, in speciale composizione, si sono pronunciate sul tema ed enunciato uno specifico principio di diritto volto a *“fare chiarezza sulla portata del fondo anticipazione di liquidità”*; principio con il quale si riafferma che l'anticipazione di liquidità *“non può finanziare il disavanzo, pregresso o non pregresso ... essendo deputata a fornire una provvista di cassa per estinguere i residui passivi”* e che l'obbligo di sterilizzarne integralmente gli effetti di bilancio ha la precipua finalità di *“impedire qualsiasi incremento della capacità di spesa degli enti”*.<sup>11</sup>

#### 4. L'anticipazione di liquidità nel bilancio della Regione siciliana.

La Sicilia ha complessivamente beneficiato di entrate a titolo di anticipazioni di liquidità ex d. l. n. 35/2013, per complessivi 2.667 milioni di euro la cui erogazione è avvenuta in parte nel 2014 (per 891 m. euro) e in parte nel 2015 (per 1776 m. euro). Il trattamento contabile dell'anticipazione ha dunque preso avvio con il bilancio di previsione 2014 (anno di erogazione della prima tranche).

Nella tabella che segue è riportato lo schema di iscrizione in bilancio di tali risorse fino al 2019, tenendo presente che esso è destinato a ripetersi fino al totale rimborso (trentennale) dell'anticipazione.

(milioni di euro)

Fondo Anticipazione di Liquidità	2014	2015	2016	2017	2018	2019
<i>Avanzo Finanziario</i>						
Cap. 02 "Avanzo Vincolato parte (ex D.L. 35/2013)	0	891	0	0	0	0
Cap. 06 "Utilizzo Fondo Anticipazione di Liquidità"	0	0	2.667	2.592	2.516	2.439
<i>Entrate</i>						
<i>Accensione Prestiti</i>						
Cap. 6012 e 6014 "Anticipazione Liquidità D.L. 35/2013" - Fondi vincolati -	891	1.776	0	0	0	0
<b>TOTALE ENTRATE</b>	<b>891</b>	<b>2.667</b>	<b>2.667</b>	<b>2.592</b>	<b>2.516</b>	<b>2.439</b>
<i>Spesa</i>						
<i>Titolo 4 – Rimborso Prestiti</i>						

<sup>9</sup> In particolare Corte cost. sent. n. 89/2017 e sent. n. 49/2018

<sup>10</sup> Corte cost. sent. n. 89/2017

<sup>11</sup> Sezioni Riunite, in sede giurisdizionale, in speciale composizione, sentenza n. 21/2017/EL.

Cap. 900019 - 900020 "Fondo anticipazione di liquidità D.L. 35/2013" (da rinviare all'esercizio successivo e non impegnabile) - Fondi Vincolati	891	2.642	0	0	0	0
Cap. 900021 - 900022 "Fondo correlato a quota parte dell'avanzo vincolato ex D.L. 35/2013" (pari alla quota di rimborso capitale somma non impegnabile) - Fondi Vincolati	0	25	0	0	0	0
Cap. 900024 "Fondo anticipazione di liquidità di cui all'art. 1, c. 692 e 698 della legge 28 dicembre 2015, n. 208" (da rinviare all'esercizio successivo e non impegnabile)	0	0	2.592	2.516	2.439	2.361
<i>Spesa</i>						
<i>Disavanzo Finanziario</i>						
Cap. 9 "Utilizzo Fondo Anticipazione Liquidità" (non impegnabile)	0	0	75	76	77	78
<b>TOTALE SPESE</b>	<b>891</b>	<b>2.667</b>	<b>2.667</b>	<b>2.592</b>	<b>2.516</b>	<b>2.439</b>
<b>Totale Complessivo (Entrate – Spese): neutralizzazione effetti di competenza dell'anticipazione</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Quota annua rimborso prestiti (oneri a carico del bilancio regionale)</b>	<b>-</b>	<b>25</b>	<b>75</b>	<b>76</b>	<b>77</b>	<b>78</b>

Prima della messa *a regime* del sistema, con l'applicazione, a partire dal 2016 della nuova disciplina, la Regione aveva proceduto nel 2014 e 2015 alla contabilizzazione delle risorse "sulla base di alcune indicazioni operative del MEF"<sup>12</sup> e aveva garantito la corretta neutralizzazione delle anticipazioni erogate nei due esercizi "mediante la iscrizione in bilancio di capitoli di spesa non assoggettabili ad impegno, il cui stanziamento confluisce nel risultato di amministrazione".<sup>13</sup>

A partire dal 2016 la contabilizzazione dell'anticipazione ha seguito invece lo specifico riferimento normativo costituito dalla disciplina nazionale adottata nel 2015.

Ed anche in questo caso, i dati riportati nella tabella evidenziano che lo schema di contabilizzazione in bilancio delle anticipazioni di liquidità, utilizzato dalla Regione appare conforme alle previsioni della disciplina nazionale e rispettoso dei parametri definiti dalla giurisprudenza costituzionale; la *neutralità* degli effetti dell'anticipazione di liquidità sul risultato di ciascun esercizio viene garantita dalla corrispondenza tra il totale delle entrate accertate e gli accantonamenti di spesa (vincolati e non impegnabili) comprendenti sia la quota del Fondo da rinviare al successivo esercizio (corrispondente all'ammontare residua dell'anticipazione da rimborsare) sia la quota trentennale di disavanzo imputabile all'esercizio (quota computata a valere sul medesimo fondo anticipazione e corrispondente all'ammontare annuo di rimborso dell'anticipazione); un meccanismo destinato a ripetersi fino alla totale estinzione dell'anticipazione.

In aggiunta a tale meccanismo, deputato a garantire la *neutralizzazione* degli effetti dell'anticipazione sulla competenza di ciascun esercizio, sono correttamente considerati ed iscritti separatamente in bilancio gli oneri annuali connessi al suo

<sup>12</sup> Assessorato Economia – Ragioneria generale della Regione. Nota del 25-5-2018 alla Corte dei Conti. Sez. di Controllo

<sup>13</sup> Assessorato Economia – Ragioneria generale della Regione. Nota del 25-5-2018 alla Corte dei Conti. Sez. di Controllo

rimborso; oneri la cui copertura deve essere garantita *con risorse aggiuntive rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa*.<sup>14</sup>

## **5. L'art. 2 della l. r. 14/2016 e ss. mm. ii.**

Nel corso dell'esercizio 2016, in seguito all'approvazione della l. r. 14/2016 ed alla manovra di bilancio che ne è conseguita, in tale schema viene tuttavia introdotta una novità che modifica in maniera sostanziale la modalità di contabilizzazione dell'anticipazione.

Con l'articolo 2 della predetta legge viene aggiunto un comma *1 bis* all'art. 1 della l. r. 21/2015 con il quale, richiamando esplicitamente i commi 692 e 698 dell'art. 1 della legge 208/2015, la Regione procede a rideterminare la rata decennale di ammortamento del disavanzo del 2014 relativo ai fondi regionali (rata quantificata in 172 m. euro in applicazione dell'art. 9, c. 5 e ss. mm. ii. del d. l. 78/2015 che ne aveva consentito il ripiano decennale) riducendola per un importo corrispondente alla quota annua di utilizzo del Fondo anticipazioni di liquidità.

Sicché, con l'esplicita finalità di dare attuazione alla legge nazionale, la disposizione regionale viene applicata (in una prima formulazione a decorrere *dal 2016* e poi, in forza di una successiva modifica introdotta con la l. r. 8/2017, limitatamente al triennio 2016-2018) procedendo "*al recupero delle quote capitale pagate per le anticipazioni di liquidità contratte*"<sup>15</sup> ed alla loro utilizzazione *anche* come quota parte della copertura del disavanzo 2014 sui fondi ordinari della Regione<sup>16</sup> con conseguente corrispondente decurtazione della relativa annualità del ripiano decennale di quel disavanzo.

In definitiva, nel corso dell'esercizio 2016 viene operata una variazione di bilancio che, senza modificare la *formale* neutralizzazione dell'anticipazione di liquidità, cambia la copertura del disavanzo 2014 relativo ai fondi ordinari della Regione riducendone la rata decennale di ammortamento per un importo esattamente corrispondente alla quota annua di rimborso del fondo anticipazione di liquidità ed utilizza le corrispondenti risorse (minori spese rispetto al bilancio di previsione) a copertura di nuove spese di competenza dell'esercizio, nell'ambito della manovra autorizzata dalla citata l. r. 14/2016.<sup>17</sup>

Meccanismo di recupero ed utilizzo destinato ad operare fino al 2018 mentre dal 2019 la quota di disavanzo di amministrazione derivante dall'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità "*è destinata a confluire nel risultato di amministrazione*"<sup>18</sup> e la rata annua di ammortamento del disavanzo 2014 torna alla sua originaria quantificazione (172 milioni di euro). Una disposizione che, dunque, non fa derivare dalla interpretazione della disciplina nazionale (segnatamente dei commi 692 e 698 della l. 208/2015) un meccanismo destinato ad operare a regime (come pure si

<sup>14</sup> Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 33 del 2015 e n. 28 del 2018.

<sup>15</sup> Relazione del Governo regionale al Rendiconto 2017

<sup>16</sup> Definito secondo il modello previgente rispetto alla disciplina sull'armonizzazione contabile.

<sup>17</sup> Al riguardo si veda Tab. B allegata alla l. r. 14/2016

<sup>18</sup> c. 8, art. 3 della l. r. 8/2017

configurava nella prima versione della norma che ne prevedeva l'applicazione appunto *a decorrere dal 2016*) ma introduce una modalità di contabilizzazione i cui effetti sono destinati a prodursi per il solo triennio 2016-2018.

## **6. La questione di costituzionalità dell'art. 2 della l. n. 14/2016 sollevata in sede di parifica del Rendiconto 2016.**

Su tale *modus operandi* si sono incentrate le osservazioni del P.G. della Corte dei Conti in sede di giudizio sul Rendiconto 2016 eccependo che la modalità di utilizzo del fondo anticipazioni operato sulla base della introdotta disposizione regionale (e della interpretazione della disciplina nazionale alla quale essa riteneva di dare attuazione) produceva effetti espansivi della spesa facendo venire meno la neutralizzazione contabile dell'anticipazione di liquidità imposta dalla corretta interpretazione della disciplina nazionale in senso costituzionalmente orientato.

Sicché la norma regionale doveva considerarsi viziata da profili di incostituzionalità con riferimento agli artt. 81 e 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione in quanto consentiva la utilizzazione in termini di competenza dei proventi del d. l. 35/2013 (con il connesso passaggio di risorse da fondi vincolati a fondi liberi) alterando in tal modo gli equilibri di bilancio e finendo con il derogare (piuttosto che attuare) alle stesse disposizioni statali.

Quanto agli effetti dell'operazione sui documenti contabili della Regione, il P. G. nelle sue osservazioni formulate nell'udienza del mese di giugno 2017 assume che essi si producano *a decorrere dal 2017* sicché nell'ambito del giudizio di parificazione 2016, la questione avrebbe rilievo solo "*al fine di sollecitare le conseguenti valutazioni che dovrebbe compiere la Regione siciliana in sede di assestamento, per gli effetti che le predette operazioni hanno sulla gestione dell'esercizio finanziario 2017..*".<sup>19</sup>

Ma nelle conclusioni dell'udienza finale svoltasi nel successivo mese di luglio,<sup>20</sup> lo stesso P. G. ritorna su tale aspetto e, a modifica delle sue precedenti valutazioni, definisce la questione di legittimità costituzionale della disposizione regionale "*rilevante ai fini del decidere in quanto da un suo eventuale accoglimento scaturirebbe una variazione dei saldi del rendiconto 2016 atteso che la norma, incide sulla determinazione dell'attuale risultato di amministrazione, per la parte in cui deroga (palesamente) alle disposizioni di cui alla disciplina statale in tema di sterilizzazione in ordine alle anticipazioni di liquidità*".

## **7. La valutazione delle SS.RR.**

Le Sezioni Riunite pur decidendo di sottoporre al Presidente della Corte dei Conti la questione di massima sulla corretta interpretazione della disciplina, si pronunciano

<sup>19</sup> Requisitoria orale del P. G. d'appello pagg. 31 e 32- udienza del 30 giugno 2017

<sup>20</sup> Procura Generale presso le Sezioni riunite per la Regione siciliana - note di udienza del 19 luglio 2017. Pag. 13-15

comunque per la *irrilevanza* della questione di costituzionalità dell'art. 2 della l. r. 14/2016, ai fini del giudizio di regolarità del Rendiconto 2016.

Le motivazioni che sono a base del giudizio di irrilevanza così come i presupposti della questione interpretativa sollevata, sono esplicitate nella stessa Relazione delle SS.RR. al Rendiconto 2016.

In essa le SS.RR. assumono che nel bilancio di previsione 2016 la Regione aveva operato secondo modalità che avevano garantito la *sterilizzazione* degli effetti dell'avanzo di amministrazione generato dall'anticipazione di liquidità mentre *“a partire dal 2017 la Regione invece considera la quota di accantonamento dell'anticipazione di liquidità (cap. 9 della spesa) quale rata di copertura del disavanzo di amministrazione...”* con la conseguenza che l'utilizzo del Fondo anticipazioni ai fini del ripiano del disavanzo consente di evitare misure di risparmio aggiuntive (minori spese) di corrispondente importo che altrimenti si sarebbero dovute reperire a copertura del disavanzo.<sup>21</sup>

Una modalità, aggiunge la Relazione, che *“se pure astrattamente riconducibile alla disciplina nazionale”* appare anche alle SS.RR. in contraddizione con i principi enunciati dalla giurisprudenza costituzionale, poiché fa venire meno la neutralizzazione contabile del fondo e produce effetti espansivi sulla spesa di competenza.

Le conclusioni cui giungono le SS.RR. sul punto sono inequivoche e sono nel senso che *“le descritte operazioni contabili regionali, pur recependo formalmente il criterio della sterilizzazione indicato dalla Corte dei conti (deliberazioni della Sezione delle autonomie n. 19/2014 e n. 33/2015) e dalla Corte costituzionale (sentenza n. 181 del 2015), ne neutralizza gli effetti... e si consente di trarre annualmente capacità espansiva della spesa dall'iscrizione in entrata della voce utilizzo fondo anticipazione di liquidità”*.<sup>22</sup>

Dunque, una modalità applicativa della disciplina che, a giudizio delle SS.RR., se nella forma può anche apparire *astrattamente* riconducibile alla disciplina introdotta nel 2015, nella sostanza risulta elusiva dei canoni costituzionali deputati a garantire la corretta interpretazione ed applicazione di quella disciplina.

La conseguenza di tale modalità applicativa sui conti della Regione, secondo le SS.RR., sarebbe che *“ove si ripristinassero gli effetti di sterilizzazione dell'accantonamento, rimarrebbe, a parità di stanziamenti di spesa, un disavanzo da coprire pari a 2.591,7 milioni di euro.”*<sup>23</sup>

Conclusioni non dissimili da quelle del P. G. circa i possibili profili di criticità insiti nel meccanismo di contabilizzazione dell'anticipazione utilizzato dalla Regione, a decorrere dal 2016.

Divergente rimane invece la valutazione sulla rilevanza della questione ai fini della decisione sul Rendiconto 2016; ritenuta rilevante dal P. G. che conseguentemente pone il giudizio di costituzionalità della disposizione regionale come questione preliminare

---

21 Sezioni Riunite per la Regione Siciliana in sede di controllo - Relazione sul Rendiconto Generale della Regione siciliana Esercizio Finanziario 2016. pag. 23

22 Sezioni Riunite per la Regione Siciliana in sede di controllo - Relazione sul Rendiconto Generale della Regione siciliana Esercizio Finanziario 2016. pagg. 24-26

23 Sezioni Riunite per la Regione Siciliana in sede di controllo - Relazione sul Rendiconto Generale della Regione siciliana Esercizio Finanziario 2016. pagg. 24-26. La quantificazione degli effetti indicati dalle SS.RR. sono evidentemente riferibili alla versione della disposizione che prevedeva inizialmente il recupero delle quote di rimborso *a decorrere* dal 2016 e per tutto il periodo di restituzione dell'anticipazione.

rispetto alla decisione sulla parifica; valutata irrilevante dalle SS.RR. che così decidono che si può posporre al giudizio di parificazione, la richiesta di pronunciamento sulla corretta interpretazione ed applicazione della disciplina.

## 8. La pronuncia della Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti.

Con la deliberazione n. 28/2017 la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti si è appunto pronunciata sulla questione interpretativa sollevata dalle Sezioni Riunite per la Regione siciliana.

Nella parte in premessa della deliberazione la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti riassume la doppia ipotesi interpretativa della disciplina nazionale prospettata dalla delibera di rimessione della questione.<sup>24</sup>

La prima corrisponde a quella fatta propria dalla Regione e postula che le regole di contabilizzazione previste dalla disciplina nazionale *“consentono il recupero delle quote capitale pagate per le anticipazioni di liquidità contratte nel 2014 negli esercizi precedenti a quello di riferimento e delle quote capitale pagate per le anticipazioni di liquidità contratte nel 2015 nell’esercizio per il quale si predispose il Rendiconto”*,<sup>25</sup> una interpretazione che, a partire dal 2016, ha aperto la strada ad una modalità applicativa della disciplina per la quale *“la rata di copertura del disavanzo di amministrazione viene a coincidere con la quota di rimborso dell’anticipazione”*.<sup>26</sup> E’ l’opzione che, per le SS. RR. rimettenti, se pure *astrattamente* aderente alla legge nazionale, presenta *“fattori di criticità, essenzialmente riconducibili al venir meno degli effetti sostanziali della sterilizzazione (che con siffatta tecnica contabile sarebbero annullati) con conseguente espansione della spesa”*; modalità che, pertanto, le SS.RR. definiscono sostanzialmente *elusiva* dei precetti costituzionali dettati dalla Consulta. Ed in effetti, nella delibera di rimessione della questione interpretativa, le SS. RR. ribadiscono che così operando *«Lo sforzo di rientro dal disavanzo richiesto all’ente... è praticamente nullo, ossia corrispondente a quello che si ha in mancanza della c.d. sterilizzazione»*.<sup>27</sup>

La seconda ipotesi ermeneutica ipotizza invece che il significato del precetto *«sia quello di prescrivere che accanto alla quota annua di rimborso dell’anticipazione gli enti iscrivano in bilancio anche una quota, di pari importo, a titolo di ripiano del disavanzo»*.<sup>28</sup> Ipotesi evidentemente ritenuta, questa sì, rispettosa dei paradigmi costituzionali e immune dagli ipotizzati profili di criticità dell’altra.

Come dirime la Sezione Autonomie della Corte dei Conti tale ambivalenza interpretativa della disciplina e come orienta la propria decisione?

La deliberazione opera anzitutto una ricostruzione molto dettagliata del quadro giuridico – contabile nel quale la disciplina si colloca e dentro il quale va interpretata;

---

24 Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pagg. 3 e 4. In premessa la Sezione delle Autonomie si dichiara incompetente circa l’esame dei profili attinenti la l. r. 14/2016 e la valutazione dell’eventuale proposizione della questione di legittimità costituzionale della disposizione regionale chiarendo che la pronuncia avrebbe avuto ad esclusivo oggetto l’interpretazione della disciplina nazionale

25 Relazione del Governo al Rendiconto della Regione Siciliana per il 2017

26 Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pag. 4

27 Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pag. 4

28 Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pag. 4

una rassegna analitica dei principi enunciati dalla Corte costituzionale e dei precedenti pronunciamenti della stessa magistratura contabile con la sottolineatura che la decisione che si va ad assumere si colloca *in continuità* con quel quadro interpretativo. Su tali premesse, vengono ribadite le indicazioni fondamentali fornite nel tempo dalla Consulta e dalla Corte dei Conti, sottolineando in particolare che:

1. alla corretta interpretazione dell'art. 1, commi 692 e ss. della l. n. 208/2015 provvedono i principi enunciati dalla Corte costituzionale, deputati a garantirne una lettura in senso costituzionalmente orientato; paradigmi che escludono modalità di contabilizzazione che possano avere effetti sui conti di competenza di ciascun esercizio e consentire di espandere la capacità di spesa degli enti come conseguenza della iscrizione in bilancio delle risorse rivenienti dall'anticipazione;
2. in coerenza con tale lettura costituzionalmente orientata, le norme nazionali devono essere *applicate* in conformità al principio della necessità di dare copertura alle nuove spese con risorse effettive mentre deve considerarsi elusivo di tale principio ricorrere, per tali spese, alla disponibilità delle somme concesse dallo Stato per il pagamento dei debiti pregressi;
3. sono da escludere tentazioni o equivoci interpretativi o applicativi che esolino da tali canoni (al di là del grado di ambiguità che può riconoscersi ad alcuni aspetti della formulazione della disciplina); è significativo al riguardo, il riferimento alla sentenza n. 247/2017 con la quale la Corte costituzionale mette in guardia proprio dall'abuso di "*tecnicità contabili*" quando si tratta di dare applicazione a "*discipline specificative di principi costituzionali di natura finanziaria*"; interpretazioni che, se pure *astrattamente* possono trovare "*un qualche supporto nell'oscura formulazione della norma*" devono comunque evitare di determinare effetti *elusivi* di quei principi che sono chiamati invece ad attuare: un monito evidente al legislatore a non ricorrere a formule normative potenzialmente equivoche nel dare attuazione ai principi costituzionali ma anche, aggiunge la Corte dei Conti, "*un criterio interpretativo e applicativo per gli operatori*";<sup>29</sup>
4. il processo di rientro dal deficit generato dalla costituzione del Fondo anticipazioni di liquidità deve prevedere *proporzionate riduzioni della spesa corrente nel periodo di ammortamento dell'anticipazione di cassa*; prescrizione che corrisponde ad un principio di sana gestione finanziaria poiché rende possibile ed accelera "*Il percorso di allineamento della cassa con la gestione di competenza e recuperare almeno in parte, la violazione del "patto intergenerazionale", considerato che la politica del recupero pluriennale (trentennale nel caso di specie) dei vari tipi di disavanzi degli enti territoriali sta scaricando sulle prossime generazioni masse notevoli di debito*".<sup>30</sup>
5. per realizzare tale percorso, annualmente devono trovare autonoma contabilizzazione in bilancio sia la quota annuale di ripiano del disavanzo riconducibile all'anticipazione sia la quota annuale del suo rimborso (due appostamenti di importo corrispondente ma distinti); la prima è posta a carico dell'anticipazione stessa iscritta annualmente in entrata, la seconda è a carico delle risorse del bilancio regionale "*rese disponibili per effetto di una riduzione strutturale della spesa*"; riduzione strutturale della spesa evidentemente neutralizzata (come evidenziato dalle SS. RR. nella delibera di rimessione) in caso di *recupero* (e conseguente utilizzo) della quota annua di rimborso;

<sup>29</sup> Corte dei Conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pagg. 5-6

<sup>30</sup> Corte dei conti - Sezione delle Autonomie deliberazione n. 28 del 2018, pag.10

6. il percorso agevolato di ripiano del disavanzo generato dall'accantonamento del fondo anticipazioni di liquidità non può sovrapporsi al recupero decennale del disavanzo al 31 dicembre 2014; si tratta di tipologie di disavanzo che hanno una genesi differente e soggiacciono a distinte modalità di recupero.

### **9. La lettura della deliberazione della Sezione delle Autonomie Corte dei Conti: un cambio dei paradigmi interpretativi.**

Fin qui la deliberazione della Sezione delle Autonomie Corte dei Conti. Una messa a punto dei paradigmi interpretativi della disciplina riversati nei *principi di diritto* enunciati conclusivamente e che, nel complesso, sembrano escludere ogni possibilità di applicarne i contenuti con modalità che possano, direttamente o indirettamente, generare effetti elusivi di quei principi consentendo di trarre dalle risorse iscritte a titolo di anticipazione effetti espansivi della capacità di spesa.

Si tratta, a prima vista, di una completa conferma della fondatezza di quei *fattori di criticità* indicati dal P. G. nella sua Requisitoria, dalle SS. RR. nella Relazione sul Rendiconto 2016 e nella delibera di rimessione della questione interpretativa.

Ma, in realtà, a prevalere è stata una lettura della deliberazione della Sezione delle Autonomie Corte dei Conti, di segno esattamente opposto.

Non solo la Regione con la manovra di bilancio 2018-2020 ha riproposto la modalità introdotta nel 2016 considerandola *"in linea secondo il contenuto della delibera 28/2017 della Corte dei conti"*<sup>31</sup> ma anche il P. G. e le stesse SS.RR. della Corte dei Conti della Sicilia, tornati sull'argomento nel corso del giudizio sul Rendiconto 2017, hanno attestato il superamento delle proprie precedenti osservazioni, accedendo ad un giudizio di piena legittimazione delle modalità di contabilizzazione messe in atto dalla Regione.

Con quali argomentazioni si è reso possibile questo ribaltamento del paradigma interpretativo? Questa è la parte della vicenda più difficile da ricostruire.

Nella relazione del Governo regionale al Rendiconto 2017 all'affermazione che i commi 692 e 698 dell'art. 1 della l. 208/2015 *consentono il recupero* (e l'utilizzo) *delle quote capitale pagate per le anticipazioni di liquidità contratte* non viene aggiunta una sola parola riguardante le motivazioni; nulla sul percorso logico e sui paradigmi giuridici che supportano una *lettura* della disciplina che produce effetti contabili così (apparentemente) in contrasto con la *lettura costituzionalmente orientata* di quelle stesse disposizioni; né, al riguardo, è rinvenibile alcunché negli atti parlamentari relativi ai numerosi provvedimenti connessi all'argomento, che sono approdati in Assemblea regionale dall'approvazione della disposizione del 2016 ad oggi.

Nella sua Requisitoria sul Rendiconto 2017, la Procura Generale della Corte dei Conti riprende le considerazioni critiche già svolte l'anno precedente e, senza girarci attorno, ribadisce che *"il meccanismo di contabilizzazione che sembra consentito dalla legge regionale n.14/2016, che richiama espressamente la legge statale n.208/2015 (legge di bilancio 2016), art. 1 commi 692 – 698, è quello di aumentare fittiziamente la capacità di spesa dell'Ente generando nuove spese prive di reale copertura finanziaria"*,<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Nota integrativa al bilancio 2018-2020

<sup>32</sup> Requisitoria P. G. al Rendiconto della Regione 2017. Pag. 14

operazione, aggiunge il P. G., “ *in contrasto con quanto affermato dalla Corte Costituzionale nelle sentenze n.181/2015 e n. 89/2017*”.

E comunque alla riproposizione di quelle argomentazioni non consegue la riproposizione delle medesime censure formulate nel precedente giudizio in quanto, conclude il P. G., “*La Sezione di controllo, in sede istruttoria, ha accertato che la Regione ha rispettato i principi enunciati dalla Sezione delle Autonomie*”.<sup>33</sup>

Anche le SS. RR. nella loro Relazione al Rendiconto 2017 riprendono alcune delle considerazioni già svolte su quello che tornano a definire il *peculiare meccanismo di contabilizzazione dell'anticipazione di liquidità* utilizzato dalla Regione “*che produce di fatto il venire meno della sterilizzazione...con indebiti effetti incrementali della spesa*”;<sup>34</sup> non di meno, la conclusione cui pervengono all'esito dell'istruttoria svolta, è nel senso che con la Nota trasmessa dalla Ragioneria generale della Regione<sup>35</sup> “*l'Amministrazione ha fornito i riscontri sulla coerenza delle operazioni di sterilizzazione condotte nel 2016 e nel 2017 rispetto ai principi enunciati dalla delibera n. 28/2017*”.<sup>36</sup> Conclusioni inequivoche che segnano il superamento delle osservazioni critiche formulate (e, apparentemente, confermate) su una modalità applicativa della disciplina che (secondo la rappresentazione che ne avevano dato gli stessi magistrati contabili siciliani) dietro il *formale* rispetto delle regole contabili introdotte con la disciplina nazionale ha consentito la *sostanziale* elusione di quei principi deputati a garantirne una applicazione (la sola ammissibile) *costituzionalmente orientata*: del resto, è da questa (supposta) dicotomia che era sorta la questione interpretativa sul *modus operandi* della Regione con la conseguente deliberazione della Sezione delle Autonomie.

Cosa manca a tali conclusioni? Manca il compendio di una adeguata esposizione dei paradigmi interpretativi che, partendo dai richiamati commi 692 e 698 della l. 208/2015, hanno consentito di valutare legittima una modalità applicativa (definita *astrattamente riconducibile alla disciplina nazionale*: solo astrattamente?) i cui effetti di bilancio (non importa se a regime o per un solo triennio) continuano ad essere considerati in contrasto con quei principi costituzionali considerati paradigmi interpretativi indefettibili di quella medesima disciplina; manca una ragionata rassegna dei presupposti giuridico – contabili che hanno reso possibile un ribaltamento di valutazione così netto. Tutta questioni che relazioni, note, atti parlamentari e decisioni lasciano, in buona sostanza, irrisolte e che, invece, avrebbero meritato una esposizione ben più compiuta ed esauriente.

Ma in difetto delle spiegazioni bisogna accontentarsi delle conclusioni.

<sup>33</sup> Requisitoria P. G. al Rendiconto della Regione 2017. Pag. 14

<sup>34</sup> Corte dei conti -| Sezioni riunite in sede di controllo per la Regione siciliana. Relazione al Rendiconto della Regione per il 2017.pag. 17

<sup>35</sup> Il riferimento è alla Nota Assessorato Economia- Ragioneria generale del 25/4/2018 alla Corte dei conti. Sezione di controllo sulla delibera della Sezione delle Autonomie

<sup>36</sup> Corte dei conti -| Sezioni riunite in sede di controllo per la Regione siciliana. Relazione al Rendiconto della Regione per il 2017.pag. 19