



# *Corte dei Conti*

## *Sezione delle autonomie*

N. 9/SEZAUT/2017/QMIG

Adunanza del 30 marzo 2017

Presieduta dal Presidente di Sezione

Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione

Roberto TABBITA, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO, Simonetta ROSA, Agostino CHIAPPINIELLO, Francesco PETRONIO, Cristina ZUCCHERETTI, Antonio FRITTELLA, Fulvio Maria LONGAVITA

Consiglieri

Carmela IAMELE, Marta TONOLO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Rossella CASSANETI, Alessandro PALLAORO, Stefania PETRUCCI, Francesco ALBO, Massimo VALERO, Dario PROVVIDERA, Francesco Antonio MUSOLINO, Mario ALÌ, Paolo ROMANO, Mario GUARANY, Simonetta BIONDO

Primi Referendari

Valeria FRANCHI, Francesco BELSANTI, Giampiero PIZZICONI, Tiziano TESSARO, Massimo AGLIOCCHI

Referendari

Vanessa PINTO

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

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

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;

Visto l'art. 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

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 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 e le successive modifiche ed integrazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

Vista la deliberazione n. 259/2016/QMIG con la quale la Sezione di controllo per la Regione siciliana ha rimesso al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, una questione di massima riguardante la corretta interpretazione dell'art. 1, comma 714-*bis*, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, ai sensi del quale gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'art. 243-*bis* del Tuel, con delibera da adottarsi dal Consiglio dell'ente entro la data del 30 settembre 2016, possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, fermo restando la sua durata originaria e quanto previsto nel comma 7 dell'art. 243-*bis*, per tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del Tuel;

Vista l'ordinanza n. 2 del 13 gennaio 2017 del Presidente della Corte dei conti con la quale, valutata l'insussistenza dei presupposti per il deferimento alle Sezioni riunite, l'anzidetta questione è stata rimessa alla Sezione delle autonomie;

Vista la nota n. 183 del 10 marzo 2017, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;

Uditi i relatori Presidente di sezione Francesco Petronio e Consigliere Stefania Petrucci;

## **PREMESSO**

Con deliberazione n. 259/2016/QMIG, la Sezione di controllo per la Regione siciliana, chiamata a pronunciarsi in seguito alla trasmissione da parte del Comune di Giarre della deliberazione consiliare n. 58 del 29/09/2016 recante la rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio finanziario, ha rimesso al Presidente della Corte una questione di massima afferente l'esatta interpretazione ed applicazione dell'art. 1, comma 714-*bis*, introdotto dall'art. 15 del d.l. 24/06/2016 n. 113 nella legge 28/12/2015 n. 208 e che consentiva agli enti locali, entro il termine del 30 settembre 2016, di rimodulare o riformulare il piano di riequilibrio già precedentemente presentato o approvato per tenere conto *“dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000”*.

Preliminarmente, la Sezione remittente ritiene opportuno richiamare la normativa dettata dall'art. 1, comma 714, della l. n. 208/2015 che, nel testo vigente sino al 31 dicembre 2016, prevedeva, per gli enti locali che nel corso del 2013, 2014 e 2015 avevano presentato il piano di riequilibrio finanziario o ne avevano conseguito l'approvazione, la facoltà di rimodulare o riformulare il piano al fine di ripianare la quota di disavanzo applicata al piano di riequilibrio, secondo le modalità previste dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2015.

Relativamente a tale ultima disposizione, la Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 13/SEZAUT/2016, in seguito alla rimessione proposta sempre dalla Sezione di controllo per la Regione siciliana con deliberazione n. 53/2016/QMIG, ha precisato che la distinzione tra "rimodulazione" e "riformulazione" del piano di riequilibrio prevista dalla norma appare simmetrica a quella tra enti che hanno già ottenuto l'approvazione del piano dalla competente Sezione regionale ed enti che hanno soltanto deliberato il piano per il quale, in seguito alla riformulazione, si rende necessaria la trasmissione alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali al fine di garantire la corrispondenza tra il piano oggetto di istruttoria ed il piano oggetto di decisione.

Tuttavia, la Sezione remittente osserva che: *"la successiva emanazione del comma 714-bis richiede una nuova valutazione sulla perdurante validità degli indirizzi espressi dalla Sezione delle autonomie con riferimento agli adempimenti sostanziali e procedurali correlati alla nuova disposizione normativa"*.

Conseguentemente, la Sezione siciliana, a fronte di due opzioni interpretative, l'una volta a considerare applicabile, anche alla diversa fattispecie disciplinata dal comma 714-bis, l'indirizzo già espresso con riferimento al comma 714, l'altra intesa a ravvisare elementi di specificità nell'applicazione del comma 714-bis, ritiene maggiormente condivisibile la seconda. Tale opzione si fonda sulla considerazione che le modifiche del piano di riequilibrio attuabili per effetto del comma 714-bis "si caratterizzano in modo specifico in quanto rendono possibile l'estensione del perimetro delle passività ripianabili con l'inclusione di voci passive non ricomprese nella formulazione originaria del piano e scaturenti in via diretta dall'attività di gestione dell'ente".

Tale linea interpretativa, pur non discostandosi da quanto affermato dalla Sezione delle autonomie con la citata deliberazione n. 13/2016 che distingue tra rimodulazione (piano approvato) e riformulazione (piano non ancora approvato), reputa, tuttavia, che le due diverse ipotesi debbano ricevere, nel caso specifico del comma 714-bis, la medesima disciplina con lo svolgimento di una fase istruttoria da riservare alla competente Commissione ministeriale.

Al riguardo, la Sezione rimettente richiama anche la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 22/SEZAUT/2013/QMIG nella parte in cui ha evidenziato che sussiste una separazione dei ruoli con l'assegnazione di compiti istruttori alla Commissione ministeriale e decisori alla Sezione regionale di controllo.

Ad avviso della Sezione remittente, l'esame istruttorio della Commissione ministeriale appare necessario poiché il comma 714-bis prevede espressamente che, ferma restando la durata massima, il piano possa essere modificato *"per tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del decreto legislativo n. 267 del 2000."*

Tale normativa, secondo la soluzione accolta dalla Sezione siciliana, deve essere letta in relazione con le disposizioni generali inerenti le procedure di riequilibrio ed in particolare con l'art. 243-bis, comma 6, lettera b), del Tuel che impone, in sede di predisposizione del piano, di tenere conto di tutti i fattori di squilibrio rilevati ed, in particolare, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato nonché con il successivo comma 7 nella parte in cui dispone che *“ai fini della predisposizione del piano, l'ente è tenuto ad effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell'articolo 194.”*

Dalla lettura sistematica delle norme dovrebbe addivenirsi alla conclusione che le modifiche del piano di riequilibrio attuabili per effetto del comma 714-bis debbano tener conto solo del disavanzo emerso con l'approvazione dei rendiconti successivi all'adozione del piano e solo di eventuali nuove passività sopravvenute, non legittimandosi *ex post* la quantificazione delle passività volutamente sottodimensionata al momento dell'approvazione del piano mediante una rappresentazione di dati contabili non conforme ai principi di trasparenza, attendibilità e veridicità.

Pertanto, in conclusione, la Sezione di controllo per la Regione siciliana richiede la formulazione di un indirizzo interpretativo in sede nomofilattica sulla necessità che le delibere di rimodulazione e di riformulazione dei piani di riequilibrio, adottate ai sensi dell'articolo 1, comma 714-bis, della legge 28 dicembre 2015 n. 208, debbano essere preventivamente sottoposte al vaglio della competente Commissione ministeriale.

In via secondaria, la Sezione siciliana, rilevato che le facoltà di modifica del piano devono ritenersi di stretta interpretazione, rimette le seguenti ulteriori questioni connesse all'interpretazione del citato comma 714-bis:

- individuazione della natura perentoria del termine del 30 settembre 2016 previsto dalla norma;
- necessaria acquisizione del preventivo parere dell'organo di revisione e trasmissione del piano rimodulato o riformulato alla Sezione regionale;
- esclusiva ammissibilità delle modifiche apportate al piano originario per effetto di un disavanzo ulteriore accertato con l'approvazione dei rendiconti sopravvenuta dopo la redazione del piano di riequilibrio;
- inclusione, in sede di modifica del piano originario, soltanto dei debiti fuori bilancio per i quali l'ente possa dimostrare che non erano già riconoscibili al momento dell'approvazione del piano e che non potevano già essere evidenziati alla suddetta data neppure quali passività potenziali.

## **CONSIDERATO**

**1.** La Sezione delle autonomie è chiamata a pronunciarsi sulla corretta interpretazione della disciplina prevista dall'art. 1, comma 714-bis, introdotto dall'art. 15 del d. l. 24/06/2016 n. 113, convertito dalla legge 7/08/2016 n. 160, che ha integrato la legge del 28/12/2015 n. 208 (legge di stabilità 2016).

Secondo la su richiamata disposizione, gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione ai sensi dell'art. 243-bis del Tuel, con delibera da adottarsi dal Consiglio dell'ente, entro la data del 30 settembre 2016, possono provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, fermo restando la sua durata originaria e quanto previsto nel comma 7 dell'art. 243-bis, per tenere conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del Tuel.

Occorre preliminarmente porre in evidenza che la disciplina delineata dal citato comma 714-bis appare nettamente distinta dalla normativa contenuta nel comma 714 dell'art. 1 della medesima l. n. 208/2015 e sul cui ambito applicativo è intervenuta la deliberazione della Sezione delle autonomie n. 13/SEZAUT/2016/QMIG richiamata dalla Sezione remittente.

Infatti, il comma 714, nel testo previgente alle modifiche intervenute dapprima con l'art. 15 del d.l. 24/06/2016 n. 113 e poi con l'art. 1, comma 434, della l. 11/12/2016 n. 232, consentiva agli enti locali che, nel corso del 2013 o del 2014, avevano presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne avevano conseguito l'approvazione di ripianare la quota di disavanzo applicato al piano di riequilibrio, secondo le modalità previste dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 2 aprile 2015, mediante la rimodulazione o riformulazione del precedente piano in coerenza con l'arco temporale di trenta anni previsto per il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118.

Tale disposizione, come chiarito dalla Sezione delle autonomie, con la citata deliberazione n. 13/SEZAUT/2016/QMIG, interveniva sul tema del coordinamento tra gli originari contenuti del piano di riequilibrio e gli eventuali effetti peggiorativi derivanti dall'adozione degli adempimenti previsti *ex lege* per il passaggio al sistema di contabilità armonizzata ed andava a colmare un vuoto normativo al quale, nelle more dell'intervento normativo, la Sezione delle autonomie aveva già cercato di ovviare in via interpretativa, con le deliberazioni n. 4/SEZAUT/2015/INPR e n. 32/SEZAUT/2015/INPR.

Dal tenore letterale della norma del comma 714 che operava una distinzione tra rimodulazione e riformulazione del piano di riequilibrio, la Sezione delle autonomie concludeva che: *“la proposta di rimodulazione o di riformulazione del piano già approvato o di quello adottato, corredata del parere dell'Organo di revisione economico-finanziaria deve essere presentata, rispettivamente, alla pertinente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti (nel caso di piano già approvato) o alla competente Commissione ministeriale (nell'ipotesi di piano solo adottato)”*.

La Sezione aggiungeva, inoltre, che la facoltà di riformulare o rimodulare il piano già approvato o presentato era prevista soltanto per consentire il ripiano del disavanzo scaturito dal riaccertamento straordinario dei residui nei termini e con le modalità stabilite dall'art. 3 del d.lgs. n. 118/2011 e dal Decreto ministeriale 2 aprile 2015 ma lasciava *“imprejudicati i vincoli normativi e gli impegni già assunti da ciascun ente al momento dell'approvazione del piano.”*

Gli enti locali potevano, pertanto, aggiornare le previsioni del piano di riequilibrio solo ed esclusivamente con riferimento al maggior disavanzo di amministrazione determinato dal riaccertamento straordinario dei residui e dal primo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, sentenza n. 1/2017/EL).

Peraltro, la evidente volontà legislativa di pervenire ad un necessario raccordo dei piani di riequilibrio con la nuova normativa contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011 sembra, attualmente, confermata anche dall'art. 1, comma 434, della l. n. 232/2016 (legge di stabilità 2017) che ha interamente novellato il citato comma 714 ed ha introdotto, per gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio o ne hanno conseguito l'approvazione prima di quella del rendiconto 2014, un'ulteriore facoltà di rimodulazione o riformulazione, mediante lo scorporo della quota di disavanzo risultante, ai sensi dell'articolo 243-*bis*, comma 8, lettera e), dalla revisione straordinaria dei residui antecedenti al 1° gennaio 2015 ed il ripiano di tale quota secondo le modalità di cui al d. m. 2/04/2015, solo se alla data di presentazione o approvazione del predetto piano non era stato ancora effettuato il riaccertamento straordinario dei residui previsto dal d.lgs. n. 118/2011.

Su un ambito completamente differente rispetto alle ipotesi obbligatorie di riaccertamento straordinario dei residui, si pone, invece, la disposizione introdotta dal comma 714-*bis* che consente agli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l'approvazione di rimodulare o riformulare il piano, ferma restando la durata massima decennale, al fine di tener conto dell'eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli articoli 188 e 194 del Tuel.

Tale possibilità di rimodulazione o riformulazione del piano di riequilibrio consentita, peraltro, senza alcuna limitazione temporale riferita all'annualità di ricorso alla procedura di riequilibrio come previsto dal comma 714, non presenta, quindi, alcuna connessione con le operazioni di riaccertamento straordinario dei residui imposte a tutti gli enti territoriali dal passaggio al nuovo sistema di armonizzazione contabile e che, in ogni caso, dovevano essere tempestivamente e regolarmente eseguite (Sezione delle autonomie, deliberazione n. 4/SEZAUT/2015/INPR).

Il disposto del comma 714-*bis* permette, quindi, di introdurre, nel piano di riequilibrio originario, nuovi ed ulteriori elementi per effetto di operazioni di ripiano del disavanzo di amministrazione o di rateizzazione dei debiti fuori bilancio ammesse oltre i termini di durata previsti in via ordinaria dal Tuel, ma comunque entro il termine massimo decennale di durata del piano.

Chiarito, pertanto, il differente ambito applicativo delle due disposizioni ne consegue che l'applicazione alla fattispecie prevista dal comma 714-*bis* delle medesime coordinate interpretative definite dalla Sezione delle autonomie con la citata deliberazione n. 13/SEZAUT/2016/QMIG, risulterebbe inadeguata.

**2.** La disciplina recata dal comma 714-*bis* appare, inoltre, derogatoria della disciplina generale di cui al nuovo testo dell'art. 188 del Tuel, così come modificato dal d.lgs. n. 118/2011 ai sensi del quale l'eventuale disavanzo di amministrazione deve essere immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione. Il disavanzo di amministrazione può anche essere ripianato negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano

di rientro dal disavanzo nel quale siano individuati i provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio. Il piano di rientro è sottoposto al parere del collegio dei revisori.

In via generale, l'ordinamento giuridico attualmente vigente già predispone opportune cautele in presenza di un accertato disavanzo di amministrazione disponendone l'immediata applicazione in sede di bilancio o al più entro il periodo minimo triennale previsto dalla nuova impostazione programmatoria di bilancio rilevato che: *“laddove l'applicazione del disavanzo all'esercizio in corso risulti non sostenibile da un punto di vista finanziario, lo stesso deve essere distribuito negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione avuto riguardo solo alla sua estensione minima obbligatoria triennale e salvaguardando le compatibilità economico-finanziarie del processo di programmazione. La circostanza che gli esercizi successivi superino la consiliazione in corso e coincidano con il periodo di mandato elettivo di una nuova amministrazione non costituisce impedimento giuridico-contabile all'adozione del ripiano pluriennale che deve essere obbligatoriamente adottato”* (deliberazione n. 30/SEZAUT/2016/QMIG).

È, quindi, evidente che qualora le misure predisposte dall'art. 188 del Tuel non siano idonee a superare gli squilibri di bilancio, gli enti locali possono ricorrere alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale ed è, all'interno di tale procedura che si colloca la norma del comma 714-*bis* che introduce una precipua ipotesi di modifica del piano originario per effetto dell'individuazione di un ulteriore disavanzo o di ulteriori debiti fuori bilancio che comportano necessariamente, nel rispetto delle disposizioni di cui all'art. 243-*bis*, comma 6, del Tuel, una nuova quantificazione dell'intero disavanzo e dell'intera situazione debitoria nonché una novellata indicazione, per ciascun esercizio ricompreso nel piano, della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione e degli importi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

**3.** Tuttavia, al fine di poter addivenire ad una corretta interpretazione della disposizione in commento, è necessario porre attenzione all'intento perseguito dal legislatore nel prevedere una modifica del piano di riequilibrio per via di un ulteriore disavanzo o ulteriori debiti fuori bilancio non ricompresi inizialmente dal piano medesimo.

La norma dettata dal comma 714-*bis*, che indubbiamente concede una nuova facoltà agli enti che hanno già deliberato il ricorso alla procedura di riequilibrio e che ha avuto un ridotto arco temporale di applicazione (dal 24 giugno 2016 al 30 settembre 2016), non può essere interpretata in senso estensivo, poiché, introduce un sistema derogatorio esclusivamente rivolto a consentire agli enti soggetti al piano di riequilibrio di ripianare il disavanzo e i debiti fuori bilancio in un arco temporale più ampio.

Tale lettura deve, poi, necessariamente coordinarsi sia con la disciplina generale in materia di procedura di riequilibrio finanziario che con il nuovo regime di armonizzazione contabile oramai vigente all'atto dell'entrata in vigore del comma 714-*bis*.

Infatti, la disciplina di cui all'art. 243-*bis*, comma 6, del Tuel già prevede che il piano di riequilibrio finanziario pluriennale debba contenere la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio nonché riportare la quantificazione e previsione di

“tutte” le misure per l’integrale ripiano del disavanzo accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio indicando, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, la percentuale di ripiano del disavanzo e degli importi previsti o da prevedere nei bilanci annuali e pluriennali per il finanziamento dei debiti fuori bilancio.

Entrambe le norme summenzionate adoperano, quindi, la medesima terminologia poiché fanno riferimento ad un’ *“eventuale disavanzo risultante dall’ultimo rendiconto approvato”*, nonché ad eventuali debiti fuori bilancio; da ciò si desume che la previsione del comma 714-*bis* può assumere coerenza logica e sistematica solo se riferibile ad un eventuale disavanzo o ad eventuali debiti fuori bilancio emersi successivamente alla deliberazione o all’approvazione del piano, risolvendosi, altrimenti, in una mera duplicazione della normativa già esistente contenuta nell’art. 243-*bis*, comma 6, lett. b) del Tuel e già applicata dall’Ente al momento del ricorso alla procedura di riequilibrio.

Occorre, peraltro, considerare che, durante la fase attuativa del piano di riequilibrio pluriennale, prosegue l’attività finanziaria, economica e patrimoniale degli enti e non può, in astratto, escludersi che tale attività gestoria possa generare un “nuovo disavanzo” o “nuovi debiti fuori bilancio” che gli enti non siano in grado di ripianare o finanziare entro i termini di durata imposti dagli articoli 188 e 194 del Tuel proprio perché, ai sensi dell’art. 243-*bis*, comma 1, presentano *“squilibri strutturali in grado di provocare il dissesto”* che li hanno indotti ad aderire alla procedura di riequilibrio.

La definizione di disavanzo *“risultante dal rendiconto approvato”* a cui il comma 714-*bis* fa riferimento deve, inoltre, leggersi, in via sistematica, alla luce della nuova normativa in materia di armonizzazione contabile di cui al d.lgs. n. 118/2011 che, come chiarito dal Giudice delle leggi, ha avvertito l’esigenza di porre in evidenza e di eliminare, il disavanzo sommerso che tradizionalmente si annidava nella gestione dei residui e nella loro applicazione al risultato di amministrazione (Corte Costituzionale, sentenza n. 6/2017).

Un peculiare rilievo nelle operazioni di avvio del nuovo sistema contabile ha assunto, quindi, il d.m. 2/04/2015 che, all’art. 4, comma 4 e seguenti, disciplina proprio le fattispecie di recupero dell’eventuale disavanzo non derivante da riaccertamento straordinario, ma dalla gestione ordinaria prevedendone il ripiano negli esercizi considerati dal bilancio di previsione ed in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, secondo il dettato dell’art. 188 del Tuel.

Il successivo d. m. 4/08/2016, nell’aggiornare il principio contabile in materia di programmazione di cui all’allegato 4/1, ha, poi, suddiviso, mediante un apposito prospetto, tutte le quote di disavanzo espressamente previste da disposizioni di legge distinguendo, tra l’altro, il disavanzo da ripianare secondo le procedure dell’art. 243-*bis* del Tuel dal disavanzo da ripianare con piano di rientro e dal disavanzo derivante dalla gestione dell’esercizio precedente.

Risulta così confermata l’eccezionalità della disciplina del comma 714-*bis* che deroga alla modalità di ripiano del disavanzo della gestione ordinaria.

La norma del comma 714-*bis* risponde, poi, ad una consolidata tecnica di redazione legislativa che affianca la fattispecie dei debiti fuori bilancio al disavanzo da ultimo rendiconto approvato, come

desumibile dal nuovo testo dell'art. 188, c. 1 quater che espressamente prevede che: *“agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge”*.

Deve aggiungersi che le eventuali operazioni di ripiano dei debiti fuori bilancio devono poi essere effettuate annualmente dal consiglio comunale, come imposto dall'art. 193 del Tuel ai fini della salvaguardia degli equilibri di bilancio; infatti, il principio dell'economicità della gestione richiede che le verifiche previste dall'art. 193 Tuel siano immediatamente effettuate, evitando la maturazione di interessi e penalità a carico dell'ente (Sezione regionale di controllo per la Calabria, deliberazione n. 63/2016).

I debiti fuori bilancio, infatti, non solo alterano l'equilibrio della gestione, ma possono anche preludere a situazioni di dissesto ed uno slittamento del riconoscimento del debito in un esercizio successivo a quello effettivo di maturazione, ad esempio, viola il principio di veridicità dei documenti e delle risultanze contabili e, nel contempo, altera le risultanze rilevanti ai fini del rispetto dei vincoli di finanza pubblica e degli equilibri di bilancio (Sezione delle Autonomie, relazione al Parlamento sulla gestione finanziaria degli enti locali, approvata con deliberazione n. 4/SEZAUT/2017/FRG, vol. II, pag. 196 e pag. 257).

Il legislatore, inoltre, proprio alla luce della riforma contabile, esclude la possibilità dell'emersione di debiti “occulti” ed infatti l'art. 183, comma 8, del Tuel, come modificato dal d.lgs. n. 118/2011, dispone che, al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa; la violazione del predetto obbligo di accertamento comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.

Tale soluzione ermeneutica risulta suffragata anche dalla scheda di lettura dei lavori parlamentari redatta durante l'iter di conversione del d. l. n. 113/2016 ove si chiarisce che la facoltà consentita dal comma 714-bis attiene *“alla circostanza in cui tali enti si trovino ad affrontare nel corso della gestione del piano nuovi disavanzi o debiti fuori bilancio e non riescano ad assorbirli nel periodo previsto dagli articoli 188 (per il disavanzo) e 194 (per i debiti fuori bilancio) del T.U.E.L.”*

Si osserva, inoltre, che quando, in via eccezionale, è stata assegnata rilevanza a debiti fuori bilancio già sussistenti e non nuovi rispetto all'avvio della procedura di riequilibrio, ciò è stato espressamente affermato dalle norme, come avvenuto con l'art. 8, comma 6, del d. l. 19/06/2015, n. 78, convertito dalla l. 6/08/2015 n. 125. Tale disposizione prevede, tra l'altro, la concessione di anticipazioni di liquidità al fine di far fronte ai pagamenti da parte degli enti locali dei debiti fuori bilancio che presentavano i requisiti per il riconoscimento già alla data del 31 dicembre 2014, anche se riconosciuti in bilancio in data successiva, inclusi quelli contenuti nel piano di riequilibrio approvato dalla Sezione regionale di controllo.

Anche in tema di dissesto dell'ente locale, l'inclusione di ulteriori passività "pregresse" è consentita espressamente dall'art. 268-*bis* del Tuel, solo nell'ambito di un'apposita procedura definita "straordinaria" dal legislatore.

Posto che, pertanto, una corretta applicazione del quadro ordinamentale su delineato, soprattutto in seguito alla legislazione dell'armonizzazione, dovrebbe impedire il rinvenimento successivo di debiti fuori bilancio non contemplati dall'Ente già al momento dell'approvazione del piano, deve, tuttavia, ritenersi possibile, proprio in virtù del carattere derogatorio del comma 714-*bis*, l'inclusione di fattispecie di debito che, seppure venite a maturazione in precedenza, non erano note all'Ente per motivi allo stesso non imputabili. Si tratta, quindi, di fattispecie sopravvenute e non conoscibili in precedenza che, in ogni caso, non siano in grado di alterare in misura significativa la determinazione della massa passiva, come potrebbe avvenire nell'ipotesi dell'emersione di una debitoria talmente consistente da inficiare la sostenibilità stessa del piano.

Infatti, al momento dell'adesione alla procedura di riequilibrio, riveste primaria importanza la rappresentazione della situazione economico-finanziaria dell'ente in osservanza dei principi di veridicità ed attendibilità (Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione n. 60/2016), che impongono "*una quantificazione veritiera e attendibile dell'esposizione debitoria in stretta ottemperanza a quanto previsto dalle norme che stabiliscono il contenuto obbligatorio del piano*" onde evitare che la procedura di riequilibrio si riveli un dannoso *escamotage* con il quale si evita la dichiarazione di dissesto (Sezione delle autonomie, deliberazioni n. 16/SEZAUT/2012/INPR e n. 36/SEZAUT/2016/QMIG).

Non può, quindi, ritenersi consentita la successiva inclusione nel piano originario di quote di disavanzo o di debiti fuori bilancio già esistenti e conoscibili dall'Ente alla data di presentazione o approvazione del piano di riequilibrio, in contrasto con i principi veridicità, trasparenza ed attendibilità che devono, invece, contraddistinguere ogni attività programmatica degli enti e quindi anche la redazione del piano di riequilibrio.

4. Una volta acclarato che le variazioni del piano di riequilibrio, operate per effetto dell'art. 1, comma 714-*bis*, assumono carattere di sostanziale novità per effetto dell'introduzione di ulteriori poste passive che sono conseguentemente destinate a ripercuotersi anche sulle misure di risanamento predisposte dal piano originario nonché sull'individuazione di nuove misure di copertura, deve ritenersi necessario lo svolgimento di una specifica attività di verifica istruttoria da parte della commissione ministeriale, sia per le fattispecie di rimodulazione di un piano già approvato che per le fattispecie di riformulazione di un piano soltanto adottato dall'ente.

Si ribadisce, infatti, che costituisce principio generale della procedura di riequilibrio, affermato dall'art. 243 quater, comma 1, del Tuel, l'assegnazione alla Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali del potere di svolgere la necessaria istruttoria, anche sulla base delle linee guida deliberate dalla Sezione delle autonomie.

Inoltre, il permanere delle funzioni istruttorie della Commissione in presenza di modifiche di carattere sostanziale al piano di riequilibrio originario consentite dal legislatore è già stato considerato dalla Sezione delle autonomie che, in occasione della normativa dettata dall'art. 1, comma 15, del d.l.

8/04/2013 n. 35 convertito dalla l. 6/06/2013 n. 64 che prevedeva la modifica del piano per adeguarlo al fine di ottenere le anticipazioni di liquidità, aveva sottolineato che l'utilizzazione della maggiore liquidità costituita dalle anticipazioni andava ad incidere proprio sugli aspetti del piano quali la puntuale ricognizione dei fattori di squilibrio, l'eventuale disavanzo di amministrazione ed i debiti fuori bilancio che sono tra quelli sui quali la commissione ministeriale, prima e la Sezione regionale di controllo, poi, ciascuno per la sua competenza, conducono le proprie valutazioni: istruttorie, la Commissione, cognitive e decisionali, la Sezione (deliberazione n. 22/SEZAUT/2014/QMIG).

Si reputa, quindi, necessario che il piano rimodulato o riformulato venga corredato da un nuovo parere dell'organo di revisione contabile che, ai sensi dell'art. 243-bis, comma 5 del Tuel, si era espresso sul piano originario, in quanto si tratta di concrete variazioni del piano di riequilibrio.

5. Pertanto, l'attività istruttoria della Commissione volta, come noto, alla verifica delle *“misure adottate/programmate dall'Ente per il ripiano integrale del disavanzo di amministrazione con indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della misura adottata e della percentuale di ripiano del disavanzo di amministrazione da assicurare”* (schema istruttorio allegato alla deliberazione n. 6/SEZAUT/2012/INPR), dovrà, in particolare, soffermarsi sull'analisi degli elementi effettivamente sopravvenuti che hanno comportato l'insorgenza di un nuovo ed ulteriore disavanzo, nonché sull'esame di debiti fuori bilancio nuovi o non ancora conoscibili dall'Ente all'atto della redazione del piano, neppure come passività potenziali.

Occorrerà, quindi, tener conto anche delle indicazioni contenute nel piano originario in merito alla sussistenza di passività potenziali che potrebbero poi aver effettivamente determinato debiti fuori bilancio per i quali l'ente avrebbe dovuto già predisporre le opportune cautele e che pertanto non possono reputarsi caratterizzati da elementi di novità.

Infatti, le linee guida approvate dalla Sezione delle autonomie, con deliberazione n. 16/SEZAUT/2012/INPR, richiedono, già in sede di predisposizione del piano, che siano state identificate e valutate eventuali sopravvenienze o insussistenze passive probabili, specificandone la natura, l'entità e la provenienza, al fine di poterne stimare le ricadute negli anni di svolgimento della procedura di risanamento.

L'individuazione delle passività potenziali è oramai richiesta per tutti gli enti locali dalla nuova formulazione dell'art. 167 del Tuel conseguente all'adozione del sistema di armonizzazione contabile che prevede di stanziare nella missione "Fondi e accantonamenti", all'interno del programma "Altri fondi", appositi accantonamenti riguardanti proprio le passività potenziali, sui quali non è possibile effettuare impegni e pagamenti.

I debiti fuori bilancio, includibili nel piano, dovranno, poi, presentare tutti i requisiti di legittimità previsti ai sensi dell'art. 194 del Tuel, essere riconosciuti con apposita deliberazione consiliare con specifica indicazione delle fonti di finanziamento e presentare un piano di rateizzazione del pagamento convenuto con i creditori di durata massima pari agli anni del piano di riequilibrio *“compreso quello in corso”*, come prevede il disposto del comma 7 dell'art. 243-bis.

Si rammenta, al riguardo, che *“la mancata previsione ed allegazione di un idoneo accordo con i creditori costituisce un indice dell'inattendibilità del piano di riequilibrio, rinviando ad eventi futuri ed incerti la possibilità di ristrutturazione del debito”* (Sezioni riunite in sede giurisdizionale, in speciale composizione, sentenze n. 10/2014/QM, n. 37/2014/EL).

6. Il richiamo all'orientamento contenuto nella su indicata deliberazione 22/SEZAUT/2014/QMIG, permette di risolvere anche un ulteriore aspetto di natura procedurale sollevato dalla Sezione remittente ed afferente il termine entro il quale gli enti locali potevano procedere alla riformulazione o rimodulazione del piano.

Infatti, anche per le modifiche conseguenti all'erogazione delle anticipazioni di liquidità, il legislatore aveva stabilito un termine (dapprima entro 60 giorni dalla concessione dell'anticipazione da parte della Cassa Depositi e Prestiti e poi, per effetto della modifica di cui all'art. 7, comma 6, del d.l. 19/06/2015 n. 78, il 31 dicembre 2014) ed, al riguardo, con la su citata deliberazione, la Sezione delle autonomie aveva chiarito che: *“la mancata modifica del piano, una volta decorso il predetto termine non integra una condizione di inammissibilità, ma determina la decadenza dalla possibilità di provvedere al riguardo, per cui non è consentita una modifica del piano oltre il termine di legge”*.

Deve, pertanto, ritenersi che il termine di legge del 30 settembre 2016 abbia carattere perentorio e la sua inosservanza comporta la decadenza dalla facoltà di avvalersi della possibilità di modificare il piano originario.

Tale orientamento appare, peraltro, confermato dalla giurisprudenza delle Sezioni riunite in speciale composizione che hanno sottolineato, attesa la natura perentoria del termine del 30 settembre 2016, che l'ente locale avrebbe dovuto presentare entro la suddetta data il piano rimodulato/riformulato e non limitarsi, ad avviare la procedura mediante l'adozione di una delibera consiliare (SSRR, in sede giurisdizionale ed in speciale composizione, sentenze n. 25/2016/EL e n. 1/2017/EL).

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

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalla Sezione di controllo per la Regione siciliana con la deliberazione n. 259/2016/QMIG, enuncia i seguenti principi di diritto:

*“Il comma 714-bis della l. n. 208/2015 assegna agli enti locali la facoltà di effettuare, entro il termine del 30 settembre 2016, una sostanziale modifica del piano di riequilibrio finanziario pluriennale, per effetto dell'inclusione di un ulteriore disavanzo o di ulteriori debiti fuori bilancio. La suddetta facoltà è rivolta essenzialmente a considerare l'ipotesi in cui il disavanzo o i debiti fuori bilancio siano successivi alla deliberazione o all'approvazione del piano di riequilibrio.*

*Non è ammissibile la successiva inclusione nel piano originario di quote di disavanzo o di debiti fuori bilancio già esistenti e conoscibili dall'Ente alla data di presentazione o approvazione del piano, in violazione dei principi di veridicità, trasparenza ed attendibilità.*

*L'inclusione di ulteriori poste passive comporta una nuova quantificazione dell'intero disavanzo e dell'intera situazione debitoria destinata a ripercuotersi sulle misure di risanamento*

*previste dal piano originario e, quindi, sostanziali variazioni del piano di riequilibrio che richiedono l'applicazione della disciplina generale in materia. Pertanto, il piano rimodulato o riformulato, corredato del parere dell'organo di revisione contabile, dovrà essere oggetto di apposita istruttoria da parte della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, al fine di accertare la natura di tali modifiche, l'insorgenza di un nuovo ed ulteriore disavanzo o ulteriori debiti fuori bilancio, la effettiva impossibilità di rilevarli tempestivamente e l'idoneità del percorso di risanamento.*

*Il termine di legge del 30 settembre 2016 ha natura perentoria e la sua inosservanza implica la decadenza dalla facoltà di avvalersi della possibilità di modificare il piano originario”.*

La Sezione di controllo per la Regione siciliana si atterrà ai principi di diritto enunciati nel presente atto di orientamento, ai quali si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito in legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 30 marzo 2017.

I Relatori

F.to Francesco PETRONIO

F.to Stefania PETRUCCI

Il Presidente

F.to Adolfo T. DE GIROLAMO

Depositata in Segreteria il 12 aprile 2017

Il Dirigente

F.to Renato PROZZO