



**CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE DELLE AUTONOMIE**

**APPLICAZIONE DELL'AVANZO AL BILANCIO DI PREVISIONE**

**REGOLE E FACOLTÀ ECCEZIONALI**

*(art. 1-ter, d.l. n. 78/2015 - art. 1, comma 756, legge n. 208/2015 - art. 18 d.l. n. 50/2017)*

**DELIBERAZIONE N. 13/SEZAUT/2020/QMIG**



**CORTE DEI CONTI**



## CORTE DEI CONTI

### SEZIONE DELLE AUTONOMIE

N. 13/SEZAUT/2020/QMIG

Adunanza del 14 luglio 2020

Presieduta dal Presidente della Corte dei conti

Angelo BUSCEMA

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione Maurizio GRAFFEO, Francesco PETRONIO, Josef Hermann RÖSSLER, Fulvio Maria LONGAVITA, Donata CABRAS, Maria Teresa POLITO, Anna Maria Rita LENTINI, Antonio Marco CANU, Vincenzo LO PRESTI, Marco PIERONI, Andrea ZACCHIA, Salvatore PILATO, Maria RIOLO, Lucilla VALENTE, Piergiorgio DELLA VENTURA;

Consiglieri Alfredo GRASSELLI, Stefania FUSARO, Adriana LA PORTA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Dario PROVVIDERA, Marcello DEGNI, Alessandro FORLANI, Marco VILLANI, Valeria FRANCHI, Filippo IZZO, Claudio GUERRINI.

Primi Referendari Michela MUTI;

Referendari Fabio ALPINI, Giovanni NATALI, Fabio CAMPOFILONI.

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, come modificato dall'art. dall'art. 10-bis del d.l. 24 giugno 2016 n. 113, convertito dalla legge 7 agosto 2016, n. 160;

Visto l'art. 6, comma 4, del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con

modificazioni, dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

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;

Vista la nota n. 226 del 4 maggio 2020 dell'Unione Province d'Italia con la quale è stata posta al Presidente della Corte dei conti una richiesta di parere, ai sensi del richiamato art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, inerente alle modalità di impiego, da parte delle Province, dell'avanzo destinato con riferimento alle deroghe introdotte per gli esercizi 2015 e 2016 dal d.l. 78/2015 (art. 1-ter) e dalla l. 208/2015 (art. 1, comma 756);

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 9 del 12 giugno 2020, con la quale, valutati i presupposti per il deferimento dell'esame della predetta richiesta di parere ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, è stata deferita alla Sezione delle autonomie la pronuncia in ordine alla richiesta di parere presentata dall'Unione Province d'Italia;

Vista la nota del Presidente della Corte dei conti n. 543 dell'8 luglio 2020 di convocazione in video conferenza dell'odierna adunanza della Sezione delle autonomie;

Udito il Relatore, Consigliere Alfredo Grasselli;

## **PREMESSO**

1. Con nota pervenuta in data 4 maggio 2020, l'Unione Province d'Italia, con riferimento alle deroghe introdotte per gli esercizi 2015 e 2016 dal d.l. 78/2015 (art. 1-ter) e dalla l. 208/2015 (art. 1, comma 756), che consentono l'impiego dell'avanzo destinato per il riequilibrio della parte corrente negli anni 2015 e 2016, ha formulato un quesito in ordine alla destinazione dell'avanzo libero riscontrato a rendiconto nei seguenti termini:

*“se tali risorse libere accertate nel risultato di amministrazione debbano essere contabilizzate come avanzo destinato andando a ricostituire la parte, considerata come non utilizzata, di tale avanzo destinato impiegato per il riequilibrio della parte corrente del bilancio di previsione”.*

Nella nota si prospetta una soluzione alternativa in base alla quale le risorse non impiegate dell'avanzo destinato debbano affluire alla quota libera del risultato di amministrazione *“avendo alimentato all'origine l'avanzo libero per essere impiegate ai fini del mantenimento degli equilibri di bilancio e mantenendo tale natura al momento in cui affluiscono, per la parte considerata come non utilizzata, al risultato di amministrazione dell'esercizio in cui sono state impiegate.”*

2. Ai fini dell'esame del quesito proposto è utile ricostruire sinteticamente le regole sull'utilizzo dell'avanzo.

3. Nel risultato d'amministrazione l'avanzo è costituito dalle risorse acquisite nel corso della gestione dell'anno o rinvenienti da esercizi precedenti che non sono state ancora utilizzate.

In relazione alla natura delle risorse si distinguono tre tipologie di avanzo: libero, destinato, vincolato.

L'avanzo libero deriva da entrate correnti prive di alcun vincolo.

La quota destinata del risultato di amministrazione risulta costituita sostanzialmente dall'insieme delle *risorse genericamente destinate agli investimenti*, senza vincolo di destinazione specifico, provenienti dall'esercizio precedente e dalle entrate accertate destinate agli investimenti, al netto degli utilizzi in termini di impegni e del fondo pluriennale vincolato in conto capitale, oltre che dalla cancellazione dei residui (cfr. nuovi schemi contabili per il 2019 - Allegato A/3) Risultato di amministrazione - quote destinate).

L'avanzo vincolato è correlato a entrate caratterizzate da specifici *vincoli di destinazione derivanti da legge, da trasferimenti e da prestiti, o da una specifica destinazione attribuita dall'amministrazione a entrate accertate straordinarie, non aventi natura ricorrente* (art. 187, comma 3-ter TUEL). Come chiarito da questa Sezione (del. n. 31/2015), *“la specifica destinazione delle risorse costituisce una sorta di “condizione” che è apposta all'utilizzo delle stesse in funzione di garanzia del raggiungimento della finalità pubblica programmata, con finanziamento della spesa da parte di un soggetto terzo, o con modalità governate dalle rigide regole dell'indebitamento. La “irreversibilità” della destinazione, insomma, sottrae definitivamente all'ente la disponibilità delle risorse, anche sotto il profilo della gestione di cassa”*.

Sotto il profilo della tempistica di approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto, l'avanzo di un esercizio è presunto fino al momento dell'approvazione del rendiconto.

L'inevitabile disallineamento temporale tra il bilancio di previsione e il rendiconto determina l'esistenza di regole puntuali circa l'applicazione dell'avanzo al bilancio di previsione. In passato, prima della riforma del d.lgs. n. 118/2011, l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione aveva dato luogo ad abusi, con la copertura fittizia di spese, in presenza, in realtà, di un disavanzo già al momento della programmazione.

Al fine di evitare la reiterazione di siffatti comportamenti ed in coerenza con la giurisprudenza costituzionale (Corte cost. n. 70/2012), è stato opportunamente ed espressamente previsto che l'avanzo libero e quello destinato non possano essere utilizzati prima dell'approvazione del rendiconto (art. 187 TUEL; cfr. Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, par.9.2; Principio contabile applicato concernente la programmazione, par. 9.7 e 9.7.3). L'avanzo vincolato, invece, riguardando somme già accertate con specifico vincolo di destinazione, per le finalità previste può essere utilizzato, sia pure con determinate cautele procedurali (art. 187, commi 3, 3-ter e ss.TUEL; cfr. Principi contabili cit.).

Con riferimento all'avanzo destinato, profilo che qui maggiormente interessa, l'art. 187, comma 1 del Tuel, precisa che *“I fondi destinati agli investimenti sono costituiti dalle entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di*

*variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto."*

Sussiste l'obbligo, dunque, di destinare le entrate in conto capitale (costituite da tributi in conto capitale, contributi agli investimenti, altri trasferimenti in conto capitale, entrate da alienazione di beni materiali e immateriali ed entrate correnti destinate per legge agli investimenti) esclusivamente al finanziamento di spese di investimento. La regola è puntualmente consacrata nell'art. 199 del TUEL. Ne deriva che se tali risorse non sono state interamente utilizzate nell'esercizio di competenza, costituiscono economie che confluiscono nella quota vincolata o destinata del risultato di amministrazione, a seconda che vi sia stato impresso o meno uno specifico vincolo.

Va pure ricordato che, ai fini delle misure per il rientro dal disavanzo, ai sensi dell'art. 188 TUEL, i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale possono essere utilizzati solo con riferimento a squilibri di parte capitale.

4. Sulla scorta di quanto esposto, nella problematica in esame vengono in rilievo due profili: quello relativo alla natura delle risorse che costituiscono l'avanzo destinato e delle spese per le quali possono essere impiegate e quello inerente al momento in cui questa tipologia di avanzo può essere utilizzata ai fini della copertura delle spese previste nel bilancio di previsione.

Tanto chiarito, vengono ora in esame le disposizioni richiamate dall'Associazione istante, che hanno derogato alla disciplina ordinaria sull'applicazione dell'avanzo libero e destinato al bilancio di previsione.

In primo luogo, il d.l. 78/2015, all'art. 1-ter, inserito in fase di conversione, ha previsto la possibilità per le Province e Città metropolitane di predisporre il bilancio di previsione per il solo esercizio 2015, anziché per l'intero triennio.

Inoltre, al comma 2, ha previsto la possibilità dell'applicazione dell'avanzo destinato al bilancio di previsione, al fine del mantenimento degli equilibri finanziari, fin dalla previsione iniziale.

Tali facoltà sono state poi riconfermate per l'esercizio 2016 anche dalla legge di stabilità n. 208/2015 (art. 1, comma 756). Inoltre, a differenza di quanto previsto dal citato d.l. n. 78/2015, il legislatore nella legge di stabilità per il 2016 ha introdotto anche la possibilità di utilizzo dell'avanzo libero.

Si rileva che le disposizioni in discorso sono state reiterate anche per l'esercizio 2017 dall'art. 18 del d.l. n. 50/2017.

5. Quanto all'esistenza di precedenti giurisprudenziali, la questione è stata affrontata dalla Sezione regionale di controllo per la Toscana con deliberazioni nn. 24 - 43 - 44 del 2020, con riferimento alle Province di Siena, Grosseto e Massa - Carrara, nell'ambito delle verifiche effettuate sui consuntivi 2015 e 2016.

In sintesi, la Sezione ha riscontrato che *"L'intervento normativo in questione, ..., ha come finalità la possibilità, per gli enti di utilizzare gli avanzi di amministrazione fin dalla previsione*

*iniziale degli atti di programmazione, derogando all'ordinaria disposizione di legge che riserva tale operazione alla successiva fase della variazione di bilancio."*

Ha rilevato, inoltre, che i provvedimenti normativi non hanno espressamente fatto riferimento all'utilizzo dell'avanzo destinato ai fini dell'equilibrio della parte corrente, ma degli equilibri finanziari nel loro complesso; ha inoltre ricostruito la disciplina delle risorse destinate alle spese di investimento, evidenziandone la sostanziale inderogabilità.

Peraltro la Sezione ha ritenuto *"coerente con la norma richiamata, nella sua interpretazione più estensiva, l'utilizzo dell'avanzo destinato agli investimenti per la spesa corrente entro il limite che ha consentito alle province di raggiungere un risultato di amministrazione effettivo non negativo, mentre è da considerare come irregolarità contabile la circostanza in cui, mediante l'impiego dei fondi destinati agli investimenti, l'ente abbia conseguito un avanzo libero al termine degli esercizi 2015 e 2016, ravvisando in tal caso, come sopra detto, un utilizzo improprio di dette risorse che, non strettamente necessarie al mantenimento degli equilibri, devono essere ricollocate nella parte destinata agli investimenti. L'avanzo libero prodotto al termine della gestione, infatti, non può essere considerato parte degli equilibri finanziari, essendo costituito dalle risorse affluite al bilancio non utilizzate nel corso dell'esercizio. Si tratta, in altre parole, di risorse eccedenti l'equilibrio finanziario, non necessarie al raggiungimento dello stesso, e che, come tali, esulano dalla portata applicativa della norma (speciale e derogatoria), anche nella sua interpretazione più estensiva. La finalità della norma è esclusivamente quella di consentire all'ente il raggiungimento dell'equilibrio finanziario, e la sua portata non può essere ampliata fino a far ritenere che, con essa, il legislatore abbia inteso "liberare" completamente le risorse precedentemente confluite nell'avanzo destinato, rendendole utilizzabili, in via generale, per spese di parte corrente. Una tale, abnorme interpretazione è quindi da escludere, sia dal punto di vista letterale che teleologico..."*

*...In buona sostanza, a prescindere dall'applicazione della parte destinata ad investimenti all'equilibrio di parte corrente consentita dalla norma di favore più volte citata, ciò che si configura come inequivoca irregolarità contabile è l'aver realizzato, al termine dell'esercizio, un avanzo di amministrazione disponibile. In tal modo l'ente non si è limitato ad applicare l'avanzo di parte capitale al fine di conseguire l'equilibrio di parte corrente, bensì ha ritenuto, al termine dell'esercizio, di poter conseguire un incremento della parte disponibile del risultato di amministrazione, alimentando ulteriormente la capacità di spesa corrente nell'esercizio successivo: operazione, quest'ultima, certamente non prevista dalla norma..."*

*...Questo fenomeno, sintomo di difficoltà nella tenuta degli equilibri di bilancio, comporta una distorta rappresentazione del risultato di amministrazione, che deve essere corretta ovvero compensata con apposita delibera degli organi competenti. Tale correzione è necessaria anche per evitare le ripercussioni sugli esercizi futuri che potrebbero prodursi nel caso di eventuale utilizzo dell'avanzo libero per il finanziamento di ulteriori spese di parte corrente."*

## **CONSIDERATO**

Sono ben note a questa Sezione le difficoltà finanziarie nelle quali si sono venute a trovare le Province a seguito della confusa situazione ordinamentale venutasi a creare negli ultimi

anni, come messo in evidenza nei referti sulla finanza locale rassegnati al Parlamento e nelle audizioni davanti alle Commissioni parlamentari, richiamati anche nella richiesta di parere (cfr. del. n. 17/SEZAUT/2015/FRG; audizione sulla finanza delle Province e Città Metropolitane del 23 febbraio 2017 davanti alla Commissione Parlamentare per l'attuazione del federalismo fiscale; del. n. 7/SEZAUT/2020/FRG "Relazione sulla gestione finanziaria di Comuni, Province, Città metropolitane per gli esercizi 2018-2019", nella quale, peraltro, si è rilevato un miglioramento dei risultati negli esercizi più recenti).

Le disposizioni derogatorie di che trattasi sono evidentemente rivolte a facilitare la predisposizione dei bilanci di previsione degli anni 2015 - 2016 e 2017 nel rispetto gli equilibri finanziari.

È evidente che la possibilità concessa di anticipare l'utilizzo dell'avanzo destinato, nonché, per gli anni 2016 e 2017, quello libero, ha permesso di non dover cercare risorse difficilmente reperibili.

Tuttavia, le disposizioni derogatorie in questione vanno interpretate e applicate per come sono scritte e con la cautela dovuta proprio al carattere eccezionale delle medesime.

Le situazioni di fatto sottostanti, quali le criticità finanziarie della specifica categoria di enti, non possono trovare soluzione per via ermeneutica, ma richiedono - se del caso - rimedi che vanno oltre un ordinario ambito di valutazione tecnica, dovendo essere approntati nell'opportuna sede legislativa.

In altre parole, per i profili che qui interessano, una disposizione che incide sul procedimento contabile al fine di aiutare gli enti in difficoltà a predisporre il bilancio di previsione in pareggio non può "generare" disponibilità finanziarie aggiuntive, se non snaturando alcuni dei principi cardine della corretta gestione finanziaria e patrimoniale dell'ente locale.

Nella premessa del quesito in esame, l'Unione delle Province, ritenendo che le norme sopra richiamate abbiano consentito l'utilizzazione dell'avanzo destinato ai fini dell'equilibrio di parte corrente, assume la possibilità di continuare ad utilizzare come libero l'eventuale avanzo a fine esercizio.

Tale prospettazione appare fuorviata da un'errata impostazione di fondo.

Come sopra rimarcato (par. 3), nella complessa e articolata disciplina del risultato d'amministrazione, per quanto riguarda l'avanzo si possono distinguere due profili:

uno attinente alla natura delle risorse e alla loro finalizzazione;

l'altro, relativo alla tempistica per il loro utilizzo ai fini della copertura delle spese.

Dalla lettura di tutte e tre le disposizioni si evince in modo piano e non equivocabile che esse incidono solo sotto questo secondo aspetto, ma nulla dispongono sull'impiego in parte corrente di entrate destinate ad investimenti.

Va rilevata anche l'originaria cautela del legislatore, che nella prima disposizione, relativa

all'esercizio 2015, non prevedeva l'applicazione anticipata dell'avanzo libero.

L'utilizzo dell'avanzo presunto prima dell'approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente, infatti, costituisce già di per sé una deroga eccezionale ad un principio che, oltre su regole di sana gestione, si fonda anche sulla giurisprudenza costituzionale (cfr. Corte cost. n. 70/2012, cit.).

Inoltre, una lettura sistematica del complesso normativo in esame porta ad escludere la possibilità di dequalificare le risorse destinate ad investimenti a risorse liberamente utilizzabili per la gestione corrente.

Desumere un'ulteriore portata delle norme richiamate, che autorizzi uno sviamento delle risorse destinate dai fini stabiliti ex lege, oltre ad essere in contrasto con i basilari criteri ermeneutici, sarebbe del tutto incoerente con le regole sulla gestione in conto capitale e presenterebbe profili di dubbia legittimità costituzionale.

In conclusione, deve ritenersi che la deroga in questione si limiti a consentire l'applicazione dell'avanzo presunto al bilancio di previsione prima dell'approvazione del rendiconto, ferma restando, però, la disciplina dell'entrate in conto capitale e sulla loro destinazione.

#### P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla richiesta di parere posta dall'Unione Province d'Italia, enuncia il seguente principio di diritto:

*“Le disposizioni di cui all'art. 1 - ter del d.l. n. 78/2015, all'art. 1, comma 756, della l. n. 208/2015, all'art. 18 del d.l. n. 50/2017 consentono alle Province e Città metropolitane di utilizzare l'avanzo destinato nel bilancio di previsione anche prima della formale approvazione del rendiconto dell'esercizio precedente per gli esercizi 2015, 2016 e 2017; per gli esercizi 2016 e 2017 è consentito anche l'utilizzo dell'avanzo libero. L'applicazione di tali norme a carattere eccezionale non fa venire meno la cogenza dei principi in tema di entrate in conto capitale e sulla loro destinazione, restando immanente l'esigenza di ricostituire i vincoli di destinazione.”*

Le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti si conformeranno al principio di diritto enunciato nel presente atto di orientamento, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato nell'adunanza del 14 luglio 2020.

Il Relatore

Alfredo GRASSELLI  
(f.to digitalmente)

Il Presidente

Angelo BUSCEMA  
(f.to digitalmente)

Depositata in segreteria il 21 luglio 2020

Il Dirigente  
Renato PROZZO  
(f.to digitalmente)



