

Sentenza n. 4/2020/EL

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai signori magistrati:

Mario PISCHEDDA Presidente

Alfredo GRASSELLI Consigliere

Emanuela PESEL Consigliere relatore

Luisa D'EVOLI Consigliere

Giuseppe COLAVECCHIO Consigliere

Pasquale FAVA Consigliere

Chiara VETRO Consigliere

ha emanato la seguente

S E N T E N Z A

nel giudizio n. 662/SR/EL sul ricorso proposto ex art. 123 e ss. del c.g.c. dal **Comune di (...)** in persona del Sindaco pro tempore Avv. (...) rappresentato e difeso dall'avv. Alessandro Lucchetti del Foro di Ancona il quale ha eletto domicilio digitale presso l'indirizzo di posta elettronica certificatait per l'annullamento o, comunque, per la riforma della deliberazione n. 131/2019/PRSP della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per l'Abruzzo relativa al controllo effettuato ai sensi dell'art. 148 bis del Tuel sul riaccertamento straordinario dei residui all'1-1-2015 e sulle relazioni dell'organo di revisione sui rendiconti relativi agli esercizi 2015, 2016 e 2017 del Comune di (...), depositata il 16-10-2019 e comunicata via p.e.c. nella stessa data al medesimo comune e alla Procura regionale per l'Abruzzo.

Visto il ricorso introduttivo del giudizio.

Visti i decreti del Presidente della Corte dei conti che hanno determinato la composizione del Collegio, la fissazione d'udienza e la nomina del relatore.

Esaminato il ricorso e gli altri atti e documenti di causa.

Uditi alla pubblica udienza del 18 dicembre 2019, con l'assistenza del Segretario d'udienza Rita D'Innocenzo, il relatore, consigliere Emanuela Pesel, l'avvocato, Alessandro Lucchetti e il rappresentante del Pubblico Ministero nella persona del Vice Procuratore Generale Luigi D'angelo.

FATTO

1. Con ricorso formulato ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. e) del codice di giustizia contabile, regolarmente notificato alla Procura Generale e, a fini conoscitivi, alla Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, il Comune di (...) chiedeva l'annullamento o comunque la riforma della deliberazione n. 131/2019/PRSP della predetta Sezione regionale di controllo, con la quale, nell'ambito del controllo sui bilanci preventivi e sui rendiconti previsto dall'art. 1, comma 166, della L. n. 266/2005 per gli esercizi 2015, 2016 e 2017, la Sezione aveva accertato, come grave irregolarità:

- la conservazione nel risultato di amministrazione al 31-12-2014 di residui attivi insussistenti siccome non correlati all'esistenza di idonei titoli giuridici, erroneamente cancellati in fase di riaccertamento straordinario ex art. 3, comma 7, del d.lgs. 118/11, per un importo pari a 10.154.590,24;
- la sovrastima di pari importo del maggior disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario dei residui ripianabile attraverso il ricorso al piano di rientro trentennale di cui all'art. 3, comma 16, del d.lgs. n. 118/11;

- la conseguente emersione di un disavanzo di amministrazione sostanziale al 31-12-2014 pari a € 8.362.479,79.

Il Comune segnalava, altresì, che, quali ulteriori aspetti di criticità, la Sezione aveva rilevato una perdurante crisi di liquidità, nonché il riconoscimento di debiti fuori bilancio e la violazione del patto di stabilità nell'esercizio 2015. In conclusione, la Sezione regionale aveva assegnato il termine di 60 giorni affinché l'Ente provvedesse a:

- rideterminare il risultato di amministrazione al 31-12-2014 e il risultato di amministrazione all'1-1-2015 dopo il riaccertamento straordinario dei residui secondo i criteri indicati in motivazione;
- rimodulare per le annualità residue, fatti salvi gli effetti finanziari già realizzatisi, il piano di rientro dal "maggiore disavanzo", derivante dal riaccertamento dei residui rideterminato alla data dell'1-1-2015, secondo le modalità stabilite ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. 118/11 e dall'art. 2 del d.m. 2 aprile 2015;
- applicare, fatti salvi gli effetti finanziari già realizzatisi, a far data dal bilancio preventivo dell'esercizio in corso al deposito della deliberazione, il disavanzo al 31-12-2014, ricalcolato secondo quanto previsto, ai sensi dell'art.188 del Tuel, provvedendo altresì alla previsione dei conseguenti stanziamenti di spesa.

Riferiva ancora l'ente ricorrente che la Sezione aveva raccomandato di dare puntuale applicazione all'art. 188, comma 1-*quater*, del Tuel, in base al quale agli enti locali che presentano un disavanzo di amministrazione è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge, nelle more della variazione del bilancio che dispone la copertura del disavanzo, con la sola esclusione delle spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

Il Comune ricorrente specificava, quindi, che oggetto del sindacato del giudizio proposto erano le conclusioni raggiunte dalla Sezione regionale in tema di eliminazione dei residui attivi in sede di c.d. riaccertamento straordinario ai sensi e per gli effetti dell'art. 3, c. 7, del d. lgs. 118/11 nella parte in cui le medesime affermavano: a) che il Comune in sede di riaccertamento ordinario per l'anno 2014 e prima di adeguare la consistenza quantitativa dei residui attivi da riesaminare alla luce delle disposizioni discendenti dall'armonizzazione contabile, avrebbe dovuto procedere alla rideterminazione dei predetti residui in conformità alle

- disposizioni dell'ordinamento contabile previgente;
- b) che il Comune, al contrario, avrebbe mantenuto tra i residui dell'esercizio 2014 obbligazioni attive non correlate ad obbligazioni giuridicamente perfezionate, allorché l'assenza di titolo giuridico avrebbe reso necessaria l'espunzione dei suddetti crediti già in sede di riaccertamento ordinario;
- c) che il Comune, proprio perché avrebbe dovuto provvedere a tale espunzione già in occasione del rendiconto 2014, sarebbe incorso in un maggior disavanzo al 31-12-2014 per il quale non avrebbe potuto beneficiare dell'opportunità di ripiano trentennale previsto dall'art. 3, c. 16 del d.lgs. 118/11, e avrebbe dovuto, invece, provvedere al ripianamento secondo i criteri ordinari.

A parere della parte ricorrente un elemento determinante, a supporto dell'impugnazione, derivava dal fatto che la Sezione regionale di controllo aveva ommesso di indicare quali fossero stati i residui attivi (non richiamati nemmeno per categoria) che dovevano essere eliminati sulla base dell'ordinamento contabile previgente e quali fossero stati i profili di "non conformità" delle cancellazioni, sia rispetto all'ordinamento armonizzato che a quello precedente. Infatti, rilevava ancora la difesa del Comune, ai fini della quantificazione dell'importo complessivo delle voci da espungere la Sezione aveva semplicemente fatto ricorso ad un saldo algebrico, dato dalla differenza tra il totale indistinto dei residui cancellati e la sola voce di credito ritenuta cancellabile, e precisamente quella relativa ai crediti relativi al funzionamento degli Uffici giudiziari. Tale modalità istruttoria risulterebbe singolare, a parere del Comune, rispetto alla natura della deliberazione di controllo, quale atto tipicamente volto alla verifica di conformità a legge della decisione di bilancio che non può prescindere dalla puntuale indicazione dei presupposti costitutivi della asserita violazione normativa, riferita a ciascuna scelta di trattamento contabile.

Tra l'altro, sempre a parere della parte ricorrente, la deliberazione impugnata non coglie, vanificandola, la finalità di agevolazione perseguita dal legislatore attraverso la previsione del termine trentennale di ripianamento del maggiore disavanzo in cambio della "ripulitura" della rappresentazione contabile dei residui attivi maturatisi e mantenutisi intatti negli anni. Il quadro normativo di riferimento infatti, consentirebbe la cancellazione dei residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1 gennaio 2015 con la conseguenza che, in esito al riaccertamento straordinario, non potrebbero essere conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate e esigibili, e, ammetterebbe, per contro, che l'eventuale maggiore disavanzo di amministrazione al 1 gennaio 2015, determinato dal riaccertamento straordinario, fosse ripianato in non più di 30 esercizi in quote costanti. In ultima analisi la deliberazione impugnata, nel considerare l'obbligo di espunzione dei residui attivi 2014 come adempimento la cui inosservanza diviene preclusiva e pregiudicante rispetto al successivo accesso al beneficio del ripianamento in 30 anni finiva per vanificare la volontà legislativa preordinata a porre a disposizione degli enti locali un apposito istituto di incentivo all'emersione di residui ormai irrecuperabilmente da eliminare.

Il ricorso ripercorreva poi le fasi del procedimento contabile oggetto del controllo della Sezione per l'Abruzzo evidenziando che, con delibera n. 2137 del 22-5-2015 la Giunta comunale aveva provveduto all'approvazione della proposta di rendiconto 2014 con allegata relazione; con delibera del Consiglio comunale n.17 del 6-8-2015 l'Ente aveva provveduto all'approvazione del rendiconto al 31-12-2014 e con successiva delibera n. 22 del 20-8-2015 la Giunta comunale aveva provveduto al riaccertamento straordinario di residui attivi non correlati all'esistenza di idonei titoli giuridici. In particolare, la procedura di riaccertamento aveva determinato prima l'eliminazione dei residui attivi e passivi all'1-1-2015 ai quali non corrispondevano obbligazioni perfezionate nel rispetto del nuovo principio della competenza potenziata (ad esempio erano stati eliminati € 1.396.665,45 di rimborso spese sostenute dall'Ente per il funzionamento degli Uffici Giudiziari e € 14.081.000,00 di residui in entrata e in spesa relativi a un'operazione di *project financing* non realizzata) e poi l'eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondevano obbligazioni esigibili alla data del 1/1/2015 da reimputare, secondo le relative scadenze, negli esercizi successivi. Infine, era stato definito il risultato di amministrazione all'1-1-2015, individuando le quote accantonate vincolate e destinate del risultato di amministrazione, a cui avevano fatto seguito la variazione del bilancio e la riattivazione delle entrate e delle spese reimputate.

Conclusivamente, in punto di diritto, l'ente ricorrente eccepiva:

- La violazione di legge per falsa applicazione dell'art.3, commi 7 e 8 nonché 16 del d.lgs. n. 118/2011 nonché delle lettere a) e b) dell'allegato 5.2 e del punto 9.3 dell'allegato 4/2 del medesimo d.lgs. ed ulteriormente degli artt. 179, 188 e 228 del Tuel nella parte in cui il deliberato dei giudici contabili imponeva l'espunzione, in sede di approvazione del rendiconto per l'esercizio 2014, dei residui non conformi all'ordinamento contabile previgente, quale presupposto di successiva ammissione dell'ente locale al beneficio del riaccertamento straordinario. In particolare, a parere del comune, il riaccertamento straordinario rappresenterebbe, un istituto di portata eccezionale e una sorta di incentivo espressamente preordinato a segnare una specifica discontinuità nella contabilità dell'ente, e siffatta lettura sarebbe stata confortata anche dalla Sezione Autonomie che con deliberazione 4/2015 avrebbe affermato che, alla data del 1 gennaio 2015, il rendiconto, in applicazione del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, deve subire, una rivisitazione complessiva, volta a garantire il superamento di tutte le criticità contenute nella rappresentazione contabile derivante dall'applicazione dell'ordinamento vigente nel 2014, in modo che, al termine dell'operazione di riaccertamento straordinario, i residui attivi all'1 gennaio 2015 possano rappresentare crediti effettivi ed esigibili nei confronti di terzi e costituire il punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle entrate secondo il principio della competenza potenziata. Secondo il Comune, la Sezione Autonomie avrebbe sostanzialmente ammesso che la rappresentazione contabile ante armonizzazione possa presentare criticità auspicabilmente superabili attraverso il riaccertamento straordinario, quale punto di partenza della nuova programmazione e gestione delle entrate (in questo senso richiamava C. cost. 6/2017 e queste Sezioni riunite n. 13/2017/EL) conseguente all'eliminazione del disavanzo sommerso. La considerazione dell'obbligo di espunzione dei residui da cancellare al 31-12-2014, come elemento in difetto del quale deve essere impedito l'accesso al ripiano trentennale del disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario, fatta propria dalla Sezione di controllo si porrebbe, quindi, in contrasto con la lettera delle disposizioni e con il fine ultimo perseguito dal Legislatore con la riforma. • L'illegittimità costituzionale del combinato disposto dell'art. 3, commi 7 e 8 nonché 16 del d.lgs. n. 118/11, nonché delle lettere a) e b) dell'allegato 5.2 e del punto 9.3 dell'allegato 4/2 del medesimo d.lgs. 118/2011 ed ulteriormente degli artt. 179 e 188 nonché 228 del Tuel in relazione ai parametri costituzionali ex art. 3, 97, 81, 103 secondo comma, e 119 Cost se interpretato nel senso di ritenere il riaccertamento ordinario di tutti i residui al 31-12-2014 quale presupposto imprescindibile per la successiva ammissione dell'ente al beneficio del ripianamento trentennale
 - del maggiore disavanzo. Tale lettura si porrebbe in contrasto, a parere di parte ricorrente, con la finalità della riforma che la stessa Corte costituzionale (C. cost. 6/2017) ricondurrebbe all'obiettivo di emersione del disavanzo sommerso. Il comune chiedeva, quindi nell'ipotesi in cui il collegio non ritenesse di accedere all'interpretazione prospettata dalla difesa dell'ente, che fosse sollevata questione di legittimità costituzionale e disposta contestualmente la sospensione del giudizio.
 - La violazione di legge in relazione agli artt. 179, 188, 228 del Tuel nonché ulteriormente dell'art.3, commi 7 e 8 nonché 16 del d.lgs. n. 118/11, nonché delle lettere a) e b) dell'allegato 5.2 e del punto 9.3 dell'allegato 4/2 del medesimo d.lgs. 118/2011 nella parte in cui la deliberazione della Sezione di controllo ometterebbe e, quindi non consentirebbe in alcun modo, l'individuazione dei presupposti di fatto nonché degli argomenti di diritto posti a fondamento dell'addebito della intervenuta cancellazione in senso contrario a legge.

A parere della difesa l'individuazione della somma contestata unicamente in ragione di un saldo algebrico costituito dalla differenza tra il totale indistinto dei residui cancellati e la sola

voce di credito considerata relativa ai crediti per gli Uffici Giudiziari non risponderebbe ai principi che informano l'esercizio del potere di controllo, il quale è chiamato ad esprimersi attraverso la puntuale indicazione dei presupposti costitutivi dell'asserita violazione normativa, riferita a ciascuna scelta di trattamento contabile.

In conclusione, il Comune chiedeva che la deliberazione della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo fosse annullata o, comunque, riformata, con ogni consequenziale statuizione e vittoria di spese, previa eventuale sospensione del giudizio e pronuncia di ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale in accoglimento della questione di legittimità costituzionale nei termini prospettati.

2. Con memoria del 3-12-2019 la Procura Generale formulava le proprie conclusioni affermando che il ricorso proposto dal Comune di (...) si palesava come integralmente infondato.

Sul primo motivo di ricorso, relativo all'infondatezza dell'assunto in virtù del quale risulterebbe illegittima l'espunzione di residui effettuata solo in sede di riaccertamento straordinario, qualora afferente poste contabili prive di obbligazione giuridica sottostante, cancellabili già in sede di riaccertamento ordinario, la Procura affermava che il riaccertamento straordinario riguarderebbe esclusivamente obbligazioni attive e passive perfezionate ma non scadute e dunque non potrebbe riguardare la verifica sull'esistenza e/o sulla permanenza delle ragioni del credito, operazione che riguarderebbe un passaggio logico antecedente, cioè quello del riaccertamento ordinario effettuato secondo l'ordinamento contabile precedente all'armonizzazione: in altre parole, a parere dell'Ufficio Requirente potrebbero approdare al riaccertamento straordinario esclusivamente i residui correlati ad obbligazioni per le quali fossero già confermate le ragioni del credito e del debito, per cui i residui attivi e passivi risultanti al 1 gennaio 2015, secondo l'art.3 comma 7 del d.lgs.118/2011, potrebbero essere solo quelli esistenti "a valle" del riaccertamento ordinario. Citando precedenti giurisprudenziali (Sez. contr. Marche 100/2016 e Sez. contr. Lazio 106/2016) la Procura ribadiva che, in sede di riaccertamento ordinario 2014, prima di adeguare al nuovo principio della contabilità armonizzata lo stock di residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi precedenti, gli enti avrebbero dovuto determinare l'importo in via definitiva nel rispetto del previgente ordinamento contabile, provvedendo, se del caso, alla copertura dell'eventuale disavanzo, secondo le ordinarie regole, nel triennio successivo. La Procura affermava ancora la non condivisione della lettura data da parte ricorrente della fondamentale decisione della Sezione Autonomie n. 4/2015, richiamando la possibilità di formulare un proprio indirizzo interpretativo da parte delle SS.RR. in speciale composizione volto a contestare l'irragionevolezza di una esegesi della pronuncia della Sezione Autonomie che legittimasse la conservazione nel risultato di amministrazione di residui non correlati all'esistenza di idonei titoli giuridici. I predetti argomenti supportavano altresì, a parere dell'Ufficio Requirente, la non condivisione del secondo motivo di ricorso con il quale si prospettava una questione di legittimità costituzionale, peraltro senza indicare le disposizioni costituzionali violate e senza tener presente come, prima di sollevare l'incidente di costituzionalità, sia necessario verificare la praticabilità di soluzioni alternative: nel caso di specie, risulta rilevante il fatto che l'interpretazione contenuta nella decisione impugnata appaia conforme ai principi di matrice costituzionale desumibili anche dai precedenti giurisprudenziali citati nella decisione stessa. Inoltre, argomentava ancora la Procura, l'interpretazione patrocinata dal Comune di (...) comporterebbe una non ammessa applicazione retroattiva, anche a disavanzo maturato in epoche pregresse, della disposizione sul c.d. ripiano trentennale. In relazione al terzo motivo di ricorso, riferito alla mancanza di precisa indicazione delle voci di residuo che si sarebbero dovute espungere in fase di riaccertamento ordinario, la Procura chiariva che la grave irregolarità riscontrata dalla Sezione non riguardava la cancellazione in sé quanto piuttosto il

momento temporale in cui questa era stata effettuata, ribadiva la non sussistenza di vizi nell'istruttoria effettuata e concludeva richiedendo il rigetto integrale del ricorso

3. Con ulteriore nota del 6-12-2019 la difesa del Comune di (...) ribadiva che l'ente aveva rispettato la successione cronologica nel procedimento, effettuando prima il riaccertamento ordinario secondo le disposizioni vigenti e poi il riaccertamento straordinario sulla base dell'art. 3 comma 7 del d. lgs. 118/2011 lett. a), che stabilisce che si deve provvedere alla cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondono obbligazioni perfezionate e scadute (e quindi non obbligazioni perfezionate ma non scadute come sostenuto dalla Procura) consentendo quindi che quanto mantenuto in bilancio, pur in esito al riaccertamento ordinario, potesse essere cancellato in sede di riaccertamento straordinario. Sottolineava ancora che il ripianamento su base trentennale costituisce una sorta di premialità per l'incisività dell'iniziativa di "pulizia" dei residui, mentre la tesi opposta indurrebbe un arretramento cronologico dell'operazione di pulizia derivante dall'armonizzazione, al momento dell'approvazione del rendiconto 2014 e finirebbe per escludere ogni beneficio previsto dalla legislazione dell'armonizzazione. Da ultimo la difesa sottolineava ancora che la tecnica dell'esclusione in blocco delle predette cancellazioni dal riaccertamento straordinario, in difetto di una disamina analitica delle singole poste, non solo paleserebbe una contraddizione tra richiesta di maggiore puntualità nel riaccertamento ordinario e contestazione in termini complessivi e non analitici dell'irregolarità, ma non permetterebbe di rilevare con precisione l'esattezza del dato. Il Comune insisteva, in conclusione, per l'accoglimento delle conclusioni rassegnate.

4. All'udienza del 18 dicembre 2019 la difesa del Comune sottolineava ancora che la straordinarietà del riaccertamento all'1-1-2015 era determinata proprio dalla finalità di consentire l'emersione del disavanzo sommerso e che la Sezione non aveva indicato puntualmente quali residui fossero stati mantenuti illegittimamente, affermazione che, qualora riferita ad un'eventuale ipotesi di abuso, avrebbe dovuto essere sorretta da un adeguato supporto probatorio. Concludeva insistendo per l'annullamento con eventuale rimessione alla Sezione regionale di controllo per consentire la valutazione puntuale delle singole poste di residuo.

La Procura replicava sostenendo che, attraverso il riaccertamento straordinario non è possibile risanare disavanzi pregressi e che risulterebbe infondata la questione di costituzionalità proposta dal comune in quanto basata su un'interpretazione *extra ordinem* del possibile ricorso al ripiano trentennale, poiché, derivando lo stesso da una previsione eccezionale non potrebbe essere suscettibile di interpretazione analogica.

DIRITTO

1. Preliminarmente, in riferimento allo specifico ambito di attribuzione riconosciuto a questo Giudice, giova ricordare che la previsione contenuta nell'art. 11, comma 6, lett. e), del codice di giustizia contabile, nella generalità del riferimento normativo letterale volto a ricomprendere, nell'ambito di cognizione spettante alle Sezioni riunite in speciale composizione, i giudizi nelle *materie di contabilità pubblica nel caso di impugnazioni conseguenti alle deliberazioni delle sezioni regionali di controllo*, ha effettivamente riconosciuto rango di disposizione puntualmente codificata all'orientamento giurisprudenziale secondo il quale le deliberazioni delle Sezioni di controllo dovrebbero essere, comunque, "giustiziabili" in tutti i casi nei quali esse, per il carattere prescrittivo o interdittivo, vengono a ledere posizioni qualificate di un ente locale (SSRR n. 15/2017/EL, 24/2017/EL, 30/2017EL, 40/2017/EL). Il giudizio intestato alle Sezioni riunite in speciale composizione, peraltro, non si limita al rilevamento dei vizi della deliberazione impugnata, ma investe l'intero rapporto, trattandosi di giurisdizione piena a carattere non impugnatorio, tale da consentire allo stesso Collegio in speciale composizione la possibilità di pervenire ad una propria ed autonoma valutazione, conformativa o modificativa, rispetto a quella resa dalla Sezione di controllo (SS.RR n. 2/2013EL, 11/2014EL, 12/2019/EL)

senza, tuttavia, giungere a sostituire la Sezione regionale nei poteri istruttori, relativi all'attività di controllo, propri di quest'ultima. (SSRR speciale composizione n.64/2015EL e n.23/2019/EL).

2. Ciò premesso, con l'impugnata decisione la Sezione regionale di controllo, esaminando i rendiconti 2015, 2016 e 2017, nonché il riaccertamento straordinario dei residui eseguito in applicazione dell'art. 3, comma 7, del d.lvo. 23 giugno 2011, n. 118, ha ritenuto che vi sono stati residui attivi per € 10.154.590,24, che dovevano essere cancellati già in sede di rendiconto 2014 e che andavano stralciati dalla determinazione del maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario dei residui al 1 gennaio 2015 soggetto a ripiano trentennale. Conseguentemente la Sezione ha disposto, ai sensi dell'art. 148bis Tuel, la rideterminazione del risultato di amministrazione al 31-12-2014 e del risultato di amministrazione all'1-1-2015, la rimodulazione (ovviamente in diminuzione), per le annualità residue, del piano di rientro dal "maggior disavanzo" derivante dal riaccertamento straordinario dei residui e l'applicazione, a far data dal bilancio preventivo dell'esercizio in corso, del disavanzo al 31-12-2014, ai sensi dell'art. 188 Tuel.

3. In primo luogo si deve confutare l'eccezione del ricorrente che ritiene illegittima la delibera, perché non sono stati indicati i residui attivi che dovevano essere eliminati. Osserva il Collegio che dalla lettura della decisione, e precisamente dalla tabella riassuntiva contenuta nel punto 14, i residui attivi contestati risultano, comunque, individuabili *per relationem*, trattandosi di tutti quelli cancellati in sede di riaccertamento straordinario ad eccezione di quelli relativi al rimborso delle spese sostenute e rendicontate dall'ente per gli uffici giudiziari. Peraltro, in relazione alla sussistenza di elementi giustificativi della cancellazione di residui attivi risalenti in sede di riaccertamento straordinario si rimanda alle argomentazioni svolte nel prosieguo.

4. Il tema proposto all'esame del presente giudizio verte, infatti, proprio sull'interpretazione da dare all'effettiva portata applicativa del riaccertamento straordinario dei residui nel passaggio dal tradizionale sistema contabile previsto dal Testo Unico al sistema di norme derivante dal d.lgs. 118 del 2011, con il quale è stata introdotta la cosiddetta contabilità "armonizzata". In particolare, si tratta di stabilire se è ammissibile la cancellazione, in occasione del riaccertamento straordinario previsto dall'art. 3, comma 7, del d.lvo. 23 giugno 2011, n. 118, di residui attivi che avrebbero dovuto essere espunti dal conto del bilancio all'esito del riaccertamento ordinario relativo all'esercizio 2014, con ogni conseguenza in ordine alla rideterminazione del risultato di amministrazione di questo esercizio e del disavanzo straordinario previsto dal successivo comma 16 dello stesso articolo.

Infatti, procrastinando l'operazione di cancellazione di residui attivi al momento dell'avvio della contabilità armonizzata, l'ente viene a beneficiare del vantaggio derivante dalla possibilità di rientro trentennale, riconosciuta dalla suddetta norma, invece del ben più gravoso immediato rientro prescritto dall'art.188 del Tuel, che non può essere protratto oltre i termini di durata della consiliatura.

5. Ai fini della compiuta ricostruzione del contesto normativo precedente e attuale, al quale deve essere riferito l'oggetto del presente giudizio, giova ricordare che il d.lgs.118/2011 è intervenuto anche anticipando quanto previsto dalla Direttiva 2011/85/UE in materia di regole comuni minime dei documenti di bilancio nazionali, nell'ottica di consentire agli enti una migliore programmazione economica basata su dati di bilancio che garantiscano l'evidenza della situazione debitoria reale anche per quanto riguarda la situazione della cassa. La riforma della cosiddetta "armonizzazione" ha segnato indubbiamente una svolta decisiva non solo nelle modalità di iscrizione delle poste contabili, ma ha determinato (o quantomeno avrebbe dovuto determinare) un cambiamento culturale nella modalità di considerare, e dare conseguente evidenza, alle effettive situazioni creditorie e debitorie degli enti, in modo da

consentire un'allocazione e una programmazione delle risorse adeguate a perseguire gli obiettivi di stabilità e sostenibilità.

Sempre ai fini della ricostruzione del sistema riferibile al caso di specie, si deve, tuttavia, tener presente che l'art. 179 del Tuel prevedeva già, prima dell'introduzione della contabilità armonizzata, che l'accertamento costituisse la prima fase di gestione dell'entrata, mediante la quale, sulla base di idonea documentazione, viene verificata la ragione del credito e la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, individuato il debitore, quantificata la somma da incassare nonché fissata la relativa scadenza. Il successivo art. 189 limitava, altresì, il mantenimento, tra i residui attivi dell'esercizio, alle sole entrate accertate per le quali esistesse un titolo giuridico atto a costituire l'ente come creditore della correlativa entrata, prevedendo che le somme iscritte tra le entrate di competenza, e non accertate entro il termine dell'esercizio, dovessero costituire minori entrate da considerare ai fini della determinazione dei risultati finali della gestione. Quindi, nell'assetto previsto già dall'ordinamento precedente all'armonizzazione, alla fine di ogni esercizio finanziario ciascun ente avrebbe dovuto rivisitare tutti gli accertamenti in essere per verificare la perdurante sussistenza dei presupposti atti ad individuare un effettivo rapporto creditorio. Pare quasi superfluo ricordare che, nel caso di mancanza di una situazione obbligatoria sottostante *ab initio*, l'ente non avrebbe nemmeno dovuto iscrivere un accertamento, mentre, nell'ipotesi in cui l'obbligazione fosse, per qualche motivo, venuta meno in un momento successivo, l'operazione di cancellazione avrebbe dovuto essere effettuata non appena l'amministrazione fosse venuta a conoscenza dell'avvenuta estinzione. Nel fedele ossequio alle norme dell'ordinamento contabile, questa attività di verifica sarebbe dovuta conseguire ad un'ordinata sistematica e capillare attività di riaccertamento da parte dei singoli uffici di tutte le situazioni creditorie pendenti alla chiusura dell'esercizio finanziario. L'effettivo ricorso ad un'attività di riaccertamento svolta con adeguata continuità avrebbe dovuto, tra l'altro, essere oggetto di verifica anche da parte del Collegio dei revisori, in quanto attività propedeutica ad una veridica definizione dei risultati dell'esercizio, che non può prescindere dalla ragionevole conoscenza dell'effettivo ammontare, tempo per tempo, delle proprie entrate.

6. È peraltro, elemento di conoscenza comune il fatto che, prima dell'introduzione della contabilità armonizzata, nella prassi operativa degli enti, era invalsa una diffusa tendenza al mantenimento della posta attiva iscritta, anche in ipotesi in cui, in ragione della natura dell'obbligazione e delle caratteristiche specifiche del debitore, le possibilità di effettiva e tempestiva riscossione risultavano estremamente dubbie.

Si tratta di una diffusa problematica, riscontrata anche dal Giudice delle Leggi nella sentenza C. cost. n. 6 del 2017, richiamata dal Comune ricorrente, sulla quale, con l'introduzione della contabilità armonizzata, si intendeva intervenire, superando il *gap* conoscitivo dell'effettiva situazione non solo dei debiti nei confronti di terzi, ma anche della concreta possibilità di realizzazione di crediti futuri, che poteva costituire un elemento problematico nella definizione di un'adeguata programmazione della spesa. Si rivelava, quindi, urgente il superamento della criticità riscontrata nel precedente sistema, il quale, non considerando il momento temporale di scadenza delle obbligazioni, esponeva gli enti alla configurazione di equilibri fittizi in presenza di obbligazioni attive a lungo termine e obbligazioni passive a breve termine. Da qui la necessità di avviare l'applicazione del principio di "competenza potenziata" che, con un approccio più prossimo ai principi della contabilità economica, richiede che l'imputazione delle obbligazioni sia effettuata non all'interno dell'esercizio in cui sorge l'obbligazione (elemento che darà luogo solo alla registrazione contabile), ma nell'esercizio in cui la stessa viene a scadere, ovverossia quando la stessa diviene esigibile. Appare evidente come, a fronte di un processo di rivisitazione di portata così generale, un approccio scarsamente deciso nell'orientare il contenuto delle scritture contabili verso la

rappresentazione della reale situazione debitoria e creditoria avrebbe potuto determinare il rischio di un fallimento sostanziale degli obiettivi perseguiti dalla riforma.

Ai fini dell'avvio del processo di armonizzazione, l'art. 3, comma 7, del d.lgs.118 del 2011 ha stabilito che le amministrazioni provvedano, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2014, al riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi risultanti all'1-1-2015 secondo una procedura contabile scandita nelle seguenti fasi: cancellazione dei propri residui attivi e passivi, cui non corrispondano obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015, indicando per ciascun residuo eliminato, in quanto non scaduto, gli esercizi nei quali lo stesso diventa esigibile; determinazione del fondo pluriennale vincolato da iscrivere in entrata del bilancio 2015, distintamente per la parte corrente e per la parte in conto capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi e i residui attivi eliminati; conseguente rideterminazione del risultato di amministrazione al 1 gennaio 2015 e accantonamento di una quota del risultato di amministrazione rideterminato al 1 gennaio 2015 nel fondo crediti di dubbia esigibilità (ulteriore fondamentale istituto volto a garantire valori di bilancio il più aderenti possibile alla reale possibilità di realizzazione dei crediti).

Il rigoroso rispetto delle previsioni dell'ordinamento precedente non avrebbe dovuto determinare, in sede di riaccertamento straordinario, significative cancellazioni di accertamenti per difetto dell'obbligazione sottostante, in quanto, per i residui attivi, il d.lgs. 118 del 2011 non prevede specifiche modifiche di istituti precedenti (in questo senso Sez. Aut. n. 31/2016) come accade invece per gli atti di impegno che sono ora assoggettati alla disciplina dell'art. 74 del d.lgs. 118 del 2011 (che ha escluso, ad esempio, i cosiddetti impegni tecnici). Conseguentemente, qualora gli effetti delle cancellazioni sul risultato di amministrazione fossero stati in precedenza rilevati anno per anno, non appena verificata l'insussistenza dei presupposti dell'accertamento, al momento dell'avvio dell'armonizzazione le amministrazioni si sarebbero ritrovate un rendiconto già, per così dire, "ripulito".

In quest'ottica, si è posto il consolidato orientamento delle sezioni regionali di controllo, che ha sottratto al beneficio del ripiano trentennale i disavanzi che derivano da fatti indipendenti dal mutamento di regime contabile, imponendo la rettifica degli esiti del riaccertamento straordinario. In particolare, è stato affermato che il riaccertamento straordinario dei residui non può costituire un mezzo per eludere il principio costituzionale dell'equilibrio di bilancio, utilizzabile per ricondurre al ripiano trentennale disavanzi che non hanno causa nel mutamento delle regole di costruzione del bilancio armonizzato e che la nuova disciplina contabile *"prevede che gli enti operino il riaccertamento straordinario dei residui (che va effettuato dopo quello ordinario ma in contemporanea all'approvazione del rendiconto 2014 fino al 15.06.2015), procedendo ad una riclassificazione temporale dello stock di residui attivi e passivi al 31 dicembre 2014, come riaccertato ai sensi dell'art. 228 Tuel in base alla disciplina previgente, procedendo eventualmente alle ulteriori eliminazioni di residui inesigibili (rispetto a quelle effettuate al 31.12.2014 con il riaccertamento ordinario), necessarie per sopravvenuta insussistenza del titolo e non effettuate in sede di riaccertamento ordinario."* (ex multis Sez. reg. contr. Campania n. 219/2017 e giurisprudenza ivi citata, tra cui Sez. reg. Marche n. 100/2016 Sez. reg. Lazio n. 103/2016; Sez. reg. Liguria n. 21/2016, nonché Sez. Autonomie n. 31/2016 che al paragrafo 3.1. contiene una rassegna delle principali delibere delle Sezioni regionali di controllo).

7. L'impugnata delibera fa applicazione di questo principio giurisprudenziale, senza tener conto, nel proprio percorso interpretativo, del successivo intervento nell'ordinamento di una norma che, pur nella specificità della fattispecie, risulta illuminante circa l'effettiva volontà del Legislatore nel definire l'ampiezza dell'ambito applicativo del riaccertamento straordinario e dell'accesso ai benefici del ripiano di lungo periodo per eventuali possibili disavanzi conseguenti.

L'art 1, comma 848, della l. 27 dicembre 2017, n. 205 dispone, infatti, che *" I comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'articolo 3,*

comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché' quelli per i quali le competenti sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017, al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 28 febbraio 2018. L'eventuale maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario è ripianato in quote costanti entro l'esercizio 2044, secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015".

Il decreto attuativo della sopra riportata disposizione, emesso dal MEF il 12 febbraio 2018 e pubblicato sulla GU del 25 febbraio 2018, prevede (art. 2, terzo comma lett. a), in relazione ad un aspetto utile alla disamina della questione che qui occupa, che i comuni, per i quali le competenti Sezioni regionali della Corte dei conti o i Servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze abbiano accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017 e con riferimento alla data contabile del 1° gennaio 2018, provvedano, con delibera di Giunta, previo parere dell'organo di revisione economico-finanziario, alla "eventuale cancellazione definitiva dei propri residui attivi e passivi antecedenti all'esercizio 2015 cui non corrispondono obbligazioni perfezionate", e alla "rideterminazione del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione al 1° gennaio 2018, in considerazione della consistenza dei residui attivi al 1° gennaio 2018 a seguito della cancellazione". Dal tenore delle richiamate disposizioni emerge chiaramente la volontà legislativa diretta a riconoscere una prevalenza all'operazione di inveramento delle situazioni contabili che si manifesta con la possibilità di ricomprendere nell'alveo del riaccertamento straordinario tardivo o del nuovo riaccertamento straordinario, anche residui erroneamente mantenuti in difetto del presupposto di obbligazioni perfezionate, con ciò dando, da un lato, una precisa indicazione applicativa agli enti che si ritrovassero a dover ancora effettuare il riaccertamento straordinario (art. 1 D.M. 12 febbraio 2018) e rendendo, dall'altro, legittima una tardiva "pulizia" delle situazioni "di errore" riscontrate dal Ministero o dalle Sezioni di controllo, vale a dire di quelle poste relative a situazioni pregresse non conformi ad una corretta applicazione delle norme contabili, che, in quanto tali, avrebbero dovuto essere corrette, ovvero cancellate, già in sede dei riaccertamenti precedenti all'introduzione della riforma. Elemento di particolare rilievo per la questione in esame, deriva dal fatto che la norma citata riconosce, anche per gli eventuali disavanzi derivanti da queste cancellazioni tardive, l'accesso al beneficio di un ripiano modulato su un periodo temporale molto più lungo dell'ordinario (entro l'esercizio 2044).

È questo l'elemento di novità dal quale appare ragionevole desumere, pur nella constatazione dell'eccezionalità della novella legislativa (in questo senso Sez. contr. Puglia 97/PAR/2018), una chiave di lettura della disciplina del riaccertamento straordinario che consente di ricomprendere nel perimetro dell'operazione straordinaria di pulizia, con tutti i benefici alla stessa correlati, anche i residui in precedenza mantenuti in modo erroneo.

La richiamata norma, infatti, da un lato, conferma che i residui attivi, privi di idoneo titolo giuridico, risalenti all'esercizio 2014 e precedenti, andavano comunque cancellati all'1-1-2015 (come correttamente eseguito dal comune di (...)), e dall'altro, deroga alle normali regole di ripiano del disavanzo, prevedendo che all'eventuale disavanzo conseguente alle nuove cancellazioni non si applichi l'art. 188 del TUEL, ma il ben più lungo termine intercorrente tra l'esercizio 2018 (art. 2 comma 8 del DM 12 febbraio 2018) e l'esercizio 2044, e che il ripiano venga effettuato secondo le modalità previste dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 2 aprile 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 89 del 17 aprile 2015" (vale a dire quelle previste per il

disavanzo da riaccertamento straordinario). In tal modo il legislatore, nel presumibile intento di non determinare condizioni eccessivamente afflittive per i cittadini in ossequio al principio di salvaguardia della continuità dei servizi di rilevanza sociale (cfr. Corte Cost. nn. 10 e 217 del 2016), ha, in buona sostanza, privato di conseguenze pratiche il mancato rispetto della normativa precedente all'armonizzazione, atteso che l'applicazione della norma introdotta con la legge di bilancio 2018 consente che il beneficio di un ripiano protratto fino all'esercizio 2044 sia applicato anche al disavanzo creato dall'impropria inclusione nel riaccertamento straordinario di residui attivi che andavano cancellati al 31 dicembre 2014.

Il legislatore, nell'ambito della scelta tra "la sanzione" per il mancato rispetto della normativa precedente ed il *favor* per una effettiva pulizia agevolata da un ripiano dilazionato nel tempo, ha chiaramente mostrato di preferire quest'ultimo, ritenendo prioritario l'obiettivo di una rappresentazione reale dei residui attivi senza appesantire troppo i bilanci degli enti e senza pregiudicare troppo l'assolvimento delle relative funzioni. Come ha ricordato la Corte costituzionale "in una fase di complesse operazioni di riaccertamento dei residui finalizzate a far emergere la reale situazione finanziaria [...] i disavanzi emersi non possono essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedono inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale" (Corte cost. n. 107 del 2016).

Peraltro, pur a fronte delle osservazioni appena effettuate, appare evidente che la norma citata, che pone una specifica scadenza temporale per l'operazione di pulizia ivi prevista (al 31 dicembre 2017 "contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017", ossia entro il 30/04/2018), non può essere direttamente applicata al caso di specie riguardante una deliberazione depositata in periodo successivo; pur tuttavia, l'introduzione della predetta novella normativa nell'ordinamento non può non determinare una nuova chiave di lettura del sistema. Infatti, qualora si disattendesse sostanzialmente la volontà legislativa volta a superare eventuali errori nella rappresentazione contabile, che avrebbero già dovuto essere sanati in base alla normativa ante armonizzazione, con una interpretazione limitativa della possibilità di attenuare gli effetti conseguenti sui risultati, si realizzerebbe l'effetto sperequativo di escludere dai benefici introdotti con la legge di bilancio 2018 la situazione di un ente solo perché questo avesse già provveduto al riaccertamento straordinario, ma non avesse avuto modo di avere tempestiva contestazione degli errori nel mantenimento delle poste da parte del Ministero o da parte della Sezione di controllo.

La predetta interpretazione appare, quindi, costituzionalmente obbligata, perché diversamente l'obbligo di ripiano degli eventuali disavanzi nei più rigorosi termini previsti dall'art. 188, discenderebbe soltanto dalla data della delibera della Sezione regionale o dell'ispezione, senza che le amministrazioni potessero fare alcunché prima di questi, considerato che il riaccertamento straordinario non è autonomamente ripetibile, come si desume dalla sua adozione con un "unico atto deliberativo" disposta dall'art. 3, comma 8, del d.lvo 118/2011 (in tal senso Sez. contr Puglia 44/2018), con un'ulteriore ingiustificata disparità di trattamento nei confronti degli enti "ritardatari" che vedrebbero premiata la propria inerzia potendo, invece, avvalersi dei benefici introdotti con la legge di bilancio 2018. In conclusione, in considerazione anche degli elementi di novità introdotti nell'ordinamento con la novella citata, si deve ritenere che il momento temporale che costituisce lo spartiacque tra il vecchio e il nuovo ordinamento contabile è l'1-1-2015 e che l'obiettivo essenziale è quello di effettuare tutte le cancellazioni a quella data senza necessità, diversamente da quanto disposto dalla delibera impugnata, di ricostruzione retroattiva di risultati precedenti, derivanti da errori nel mantenimento delle poste creditorie oggetto del riaccertamento straordinario.

8. La problematica relativa all'incidenza concreta delle decisioni assunte in esito al controllo di regolarità contabile, investe, a ben vedere, anche altri aspetti della delibera impugnata, soprattutto sotto il profilo della necessità di attualizzare l'analisi della situazione contabile

dell'Ente al fine di consentire l'adozione di adeguate misure correttive ai sensi dell'art. 148-bis del Tuel.

A tal fine è opportuno evidenziare l'evoluzione e la caratteristica del controllo che il legislatore ha affidato al Giudice contabile in materia di bilanci e rendiconti degli enti locali, anche ai fini di una migliore comprensione della *mission* affidata, nel tempo, alla Corte dei conti.

Originariamente il controllo sulla finanza locale, previsto dall'art. 13 del d.l. n. 786 del 1981 convertito con la l. n. 51 del 1982 per i comuni sopra gli 8.000 abitanti e confermato dall'art. 3 della l. 20 del 1994 aveva la natura di attività di referto al Parlamento e, come tale, era indirizzato precipuamente a dare una valutazione complessiva del fenomeno finanza locale.

In seguito, anche in conseguenza dell'avanzare di difficili congiunture economiche per la finanza pubblica, è stata introdotta la disciplina dell'art. 1, commi 166 e seguenti della l. 23 dicembre 2005, n. 266 che affidava alla Corte dei conti un controllo sul singolo ente, attraverso la collaborazione dell'organo di revisione, ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno e dei vincoli in materia di indebitamento derivanti dall'art. 119 della Costituzione nonché del riscontro di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria che non fosse stata oggetto degli interventi correttivi segnalati dall'organo di revisione.

Il comma 168 prevedeva che *"le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno"*.

Una terza fase, sempre conseguente a particolari situazioni negative di congiuntura finanziaria, è attualmente rappresentata dal modello di controllo previsto dall'art. 148 bis del Tuel, nel testo introdotto dal d.l. 174 del 2012, convertito nella l. 213 del 2012.

In particolare il terzo comma della citata disposizione prevede che *"l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. Qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria"*.

La Corte costituzionale ha evidenziato che il controllo in esame *"pone come oggetto del controllo i bilanci preventivi ed il rendiconto consuntivo, definendo i confini contabili nell'ambito dei quali può svolgersi l'azione amministrativa. Esso, peraltro, a differenza del controllo sulla gestione in senso stretto, [...] che si attua mediante programmi stabiliti [...] su materie scelte a campione, si svolge su documenti di carattere complessivo e necessario, e con cadenza annuale, poiché i bilanci ed i rendiconti sui quali si esercita hanno, per l'appunto, una cadenza annuale.*

Tale controllo, che è ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, ha tuttavia la caratteristica, in una prospettiva non più statica (com'era il tradizionale controllo di legalità-regolarità), ma dinamica, di finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo alla adozione di effettive misure correttive" (Corte cost. n. 179 del 2007).

Successivamente il Giudice delle leggi ha precisato che *"si tratta di controlli di natura preventiva finalizzati ad evitare danni irreparabili all'equilibrio di bilancio, che si collocano pertanto su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa, almeno per quel che riguarda gli esiti del controllo spettante alla Corte dei conti sulla legittimità e la regolarità dei conti"* (Corte cost 60/2013).

Come può desumersi dal tenore della norma citata, il controllo previsto dall'art. 148 bis del Tuel, pur essendo riconducibile alla tipologia dei controlli di legalità e regolarità, non può essere del tutto assimilato, al tradizionale controllo di legittimità sugli atti. Quest'ultimo, ponendosi in una prospettiva sostanzialmente statica, prevede, come conseguenza al riscontro di eventuali illegittimità, l'inibizione di efficacia dell'atto controllato. Invece il controllo previsto dall'art. 148 bis del Tuel si pone in una prospettiva dinamica, finalizzando il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio. La prospettiva descritta risulta, del resto, aderente al principio dinamico di equilibrio tendenziale del bilancio che si traduce in una costante ricerca, volta a contemperare le risorse disponibili con l'ottimale assolvimento delle funzioni istituzionali.

Queste Sezioni riunite, hanno già precisato con sentenza 23/2019 che "*l'accertamento di illegittimità/irregolarità della Sezione non riguarda un atto, ma lo stato del bilancio (recte dei suoi equilibri) ad una determinata data*" e che, essendo il bilancio "*un ciclo, che si articola nella continuità delle scritture, dei rendiconti e dei loro effetti sulla programmazione*", nel procedimento di controllo di legittimità-regolarità delle Sezioni regionali, analogamente a quanto avviene nel giudizio innanzi a queste Sezioni riunite, non si deve tener conto in maniera statica del mero ripristino della legalità, ma occorre valutare anche i fatti di gestione sopravvenuti e lo *ius superveniens*, atteso il carattere dinamico della gestione e considerato che oggetto del controllo è sempre il "bene pubblico bilancio".

Questo significa che, analogamente a quanto avviene quando si esamina un piano di riequilibrio finanziario pluriennale, quando si richiede l'adozione di provvedimenti correttivi in base all'art. 148-bis Tuel, le valutazioni delle Sezioni regionali debbono essere fatte con riferimento all'attuale situazione finanziaria, patrimoniale ed economica dell'ente locale. Solo dopo aver valutato, sulla base della reale situazione finanziaria dell'ente, che le criticità riscontrate sono ancora attuali e devono essere rimosse, ha senso la richiesta di provvedimenti volti a ripristinare gli equilibri di bilancio ed eventualmente disporre il blocco della spesa in caso di loro omessa adozione o di valutazione negativa.

Operando diversamente si svilisce il controllo della Corte e si rende del tutto inutile l'adozione di misure che, essendo sganciate dalla situazione sulla quale devono incidere, non sarebbero correttive né funzionali a garantire il rispetto complessivo degli equilibri di bilancio.

9. La delibera impugnata, invece, pare collocarsi in un'ottica diversa da quella appena tratteggiata, in quanto concentra il proprio tardivo giudizio negativo sull'errata cancellazione di poste in sede di riaccertamento straordinario, con tutte le afflittive e pesanti conseguenze in termini di ricostruzione retroattiva dei risultati e di blocco dei programmi di spesa ai sensi dell'art. 188 del TUEL, senza intervenire con altrettanta incisività e con una puntuale richiesta di interventi correttivi su altri profili di criticità emersi nell'istruttoria effettuata, che pure dovrebbero destare preoccupazione. Infatti, se, da un lato, (punto 21, pag. 17) nel contesto della deliberazione impugnata si apprezzano un progressivo, seppur contenuto, aumento del risultato d'amministrazione disponibile, corrispondente alla progressiva riduzione del disavanzo sostanziale e un ritmo di recupero lievemente superiore a quello programmato nel piano di rientro dal disavanzo conseguente al riaccertamento straordinario (pag. 18), dall'altro, vengono rilevati fenomeni, quali la carenza nei criteri di dimensionamento del fondo rischi (punto 29 pag. 24) ma soprattutto una consolidata, grave e perdurante crisi di liquidità (punto 26 pagg. 20-22) che evidenziano l'esistenza di rilevanti criticità che potrebbero, se non tempestivamente corrette, risultare significativamente pregiudizievoli per il mantenimento degli equilibri. Va, in questo senso, evidenziato che la Sezione ha proceduto nel modo corretto nell'analisi istruttoria relativa alla criticità concernente la disponibilità di cassa, accertando la mancata restituzione dell'anticipazione anche per l'esercizio 2018 e giungendo, persino, ad affermare di ritenere "*sin d'ora necessaria l'adozione di provvedimenti correttivi idonei a sopperire*

alle costanti, e quindi strutturali, crisi di liquidità riscontrate" (pag. 22 della delibera), salvo poi inserire, nel dispositivo, la richiesta di un semplice monitoraggio degli equilibri di cassa dell'ente " in sede di esame dei documenti contabili degli esercizi successivi a quelli fatti oggetto della presente pronuncia".

10. Conclusivamente la delibera impugnata va annullata e gli atti vanno restituiti alla Sezione regionale perché proceda ad un nuovo esame della situazione finanziaria dell'ente sulla base della vigente normativa e della evoluzione della gestione nel frattempo intervenuta.

11. La natura della questione affrontata consente di considerare sussistenti giusti motivi per disporre l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

PQM

La Corte dei conti, a Sezioni riunite in speciale composizione, accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla la deliberazione n. 131/2019/PRSP della Sezione regionale di controllo per l'Abruzzo.

Spese compensate

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del 18 dicembre 2019.

L'ESTENSORE IL PRESIDENTE

Emanuela Pesel Mario Pischedda

La presente decisione, il cui dispositivo è stato letto all'udienza del 18 dicembre 2019, è stata depositata in Segreteria in data 24 aprile 2020.

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio