CORTE COSTITUZIONALE

Sentenza **274/2017** (ECLI:IT:COST:2017:274)
Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA PRINCIPALE**
Presidente: **GROSSI** - Redattore: **CAROSI**
Udienza Pubblica del **07/11/2017**; Decisione del **07/11/2017**
Deposito del **20/12/2017**; Pubblicazione in G. U. **27/12/2017**
Norme impugnate: Art. 6 della legge della Regione Liguria 02/11/2016, n. 26.
Massime: **41121 41122 41123 41124 41125 41126**
Atti decisi: **ric. 2/2017**

SENTENZA N. 274

ANNO 2017

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Paolo GROSSI; Giudici : Giorgio LATTANZI, Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Mario Rosario MORELLI, Giancarlo CORAGGIO, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 6 della legge della Regione Liguria 2 novembre 2016, n. 26 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione Liguria per gli anni finanziari 2016-2018), promosso dal Presidente del Consiglio dei ministri con ricorso notificato il 7-11 gennaio 2017, depositato in cancelleria il 10 gennaio 2017 ed iscritto al n. 2 del registro ricorsi 2017.

Visto l'atto di costituzione della Regione Liguria;

udito nell'udienza pubblica del 7 novembre 2017 il Giudice relatore Aldo Carosi;

uditi l'avvocato dello Stato Leonello Mariani per il Presidente del Consiglio dei ministri e l'avvocato Luca Antonini per la Regione Liguria.

Ritenuto in fatto

1.– Il Presidente del Consiglio dei ministri, con ricorso notificato il 7-11 gennaio 2017 e depositato il 10 gennaio 2017 (reg. ric. n. 2 del 2017), ha promosso questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 della legge della Regione Liguria 2 novembre 2016, n. 26 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione Liguria per gli anni finanziari 2016-2018), in riferimento all'art. 81, terzo comma, della Costituzione.

Espone il ricorrente che l'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016 prevede l'applicazione al bilancio di una quota libera di avanzo di amministrazione pari ad euro 3.509.506,73, riferita alla missione n. 20 (Fondi e accantonamenti) – Programma 2 (Fondo crediti di dubbia esigibilità), impiegata per incrementare l'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità per l'anno 2016, come indicato nella Nota integrativa all'assestamento al bilancio di previsione 2016-2018 (pag. 74 degli allegati al bilancio).

Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, la suddetta quota di avanzo libero sarebbe stata tuttavia impropriamente determinata in quanto il risultato di amministrazione disponibile al 31 dicembre 2015 risulterebbe negativo, essendo pari ad euro -254.607.931,79, come risulterebbe dal Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015, a pag. 36 degli allegati al bilancio.

A tale proposito il Presidente del Consiglio dei ministri rammenta che l'art. 42, comma 1, terzo periodo, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118 (Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42) prevede che, nel caso in cui il risultato di amministrazione non presenti un importo sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate ed accantonate, la differenza è iscritta nel primo esercizio considerato nel bilancio di previsione, prima di tutte le spese, come disavanzo da recuperare.

Più precisamente, l'anzidetta quota "libera" di euro 3.509.506,73 – da ritenersi, secondo il ricorrente, in realtà inesistente, stante il risultato di amministrazione negativo – sarebbe stata fittiziamente creata e contabilmente ricavata per detrazione dal maggior importo di euro 117.666.638,03 indicato, quale disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto, nella già citata nota integrativa (pag. 72 degli allegati al bilancio).

Ed infatti, si prosegue, il risultato negativo di amministrazione della Regione Liguria – pari ad euro -254.607.931,79 – corrisponderebbe esattamente alla somma dell'importo residuo del disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto –pari ad euro 114.157.131,30, importo risultante dalla sottrazione dall'importo originario di euro 117.666.638,03 della somma di euro 3.509.506,73 – e degli importi delle ulteriori componenti negative, ammontanti ad euro 140.450.800,49, per un totale complessivo di euro 254.607.931,79.

Osserva al riguardo che, se è vero che le Regioni hanno la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata" dopo l'approvazione del rendiconto per finanziare lo stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce, sulla base di quanto al riguardo previsto dal principio

contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (è richiamato l'allegato n. 4/2, punto 3.3, del d.lgs. n. 118 del 2011), sarebbe tuttavia altrettanto vero che la Regione Liguria non avrebbe dimostrato né l'esistenza né l'ammontare delle risorse svincolate dopo l'approvazione del rendiconto e, come tali, disponibili per il finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Da tanto, secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, conseguirebbe il contrasto della norma impugnata con l'obbligo di copertura finanziaria di cui all'art. 81, terzo comma, Cost., nella misura in cui, da un lato, si prevede una variazione in aumento dell'avanzo di amministrazione, specificamente destinata all'incremento dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità, cui non corrisponderebbe in realtà un correlato risultato positivo di amministrazione e, dall'altro, si finanzia lo stanziamento del suddetto Fondo senza dare evidenza contabile delle risorse economiche svincolate dopo l'approvazione del rendiconto e, come tali, a quel fine disponibili.

2.– Si è costituita in giudizio la Regione Liguria, in persona del Presidente pro tempore della Giunta regionale, deducendo l'inammissibilità e comunque l'infondatezza della questione di legittimità costituzionale promossa dallo Stato.

Preliminarmente, precisa la Regione che la quota di avanzo libero di euro 3.509.506,73, non sarebbe stata "inventata" dalla legge regionale di assestamento al bilancio di previsione, ma sarebbe frutto del definitivo accertamento dell'avanzo di amministrazione operato con la legge della Regione Liguria 9 agosto 2016, n. 20 (Rendiconto generale dell'amministrazione della Regione Liguria per l'esercizio finanziario 2015), con la quale è stato accertato dalla Regione un risultato positivo di amministrazione, al 31 dicembre 2015, pari ad euro 124.704.879,50 e che avrebbe anche accertato la quota di avanzo libero, di euro 3.509.506,73, derivante dalla capienza dell'avanzo di amministrazione, dopo la specifica considerazione contabile della componente negativa per mutui autorizzati e non contratti e del Fondo anticipazioni liquidità previsto dall'art. 1, comma 8, del decreto-legge 13 novembre 2015, n. 179 (Disposizioni urgenti in materia di contabilità e di concorso all'equilibrio della finanza pubblica delle Regioni).

La Regione in tal modo avrebbe fatto applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, commi 698 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)», per quanto riguarda il Fondo anticipazioni liquidità; e degli artt. 40, comma 2, del d.lgs. 118 del 2011 e l, comma 688-bis, della medesima legge n. 208 del 2015, per quanto riguarda il mutuo autorizzato e non contratto, rispetto alle quote vincolate, destinate e accantonate. Tanto si ricaverebbe dalla nota 6 posta in calce al Prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione, pubblicato alle pagg. 464 e 465 del Bollettino ufficiale della Regione Liguria 11 agosto 2016, n. 16, dove risulta:

Componente negativa per mutuo autorizzato e non contratto 117.666.638,03

Fondo anticipazioni liquidità di cui al D.L. 179/2015 140.450.800,49

Disavanzo autorizzato 258.117.438,52

Risultato "Totale parte disponibile" -254.607.931,79

Avanzo libero disponibile 3.509.506,73

Evidenzia la Regione resistente che tale legge regionale di approvazione del rendiconto generale della Regione Liguria per l'esercizio 2015, debitamente corredata dal parere del Collegio dei revisori, non sarebbe stata oggetto di impugnativa da parte dello Stato, come deliberato in data 4 ottobre 2016 dal Consiglio dei Ministri e pertanto la Regione Liguria con

l'art. 6 della legge reg. n. 26 del 2016 avrebbe legittimamente fatto riferimento al dato accertato in sede di rendiconto.

Contesta inoltre la genericità del riferimento fatto dallo Stato all'allegato n. 4/2, punto 3.3, o ad altra disposizione normativa o principio contabile del d.lgs. n. 118 del 2011, rendendo quindi impossibile intendere da quali norme il ricorrente faccia desumere il rispetto dei principi evocati.

Secondo la Regione Liguria, anche la stessa pretesa violazione dell'art. 81, terzo comma, Cost., esposta alla fine del ricorso statale, sarebbe motivata in modo del tutto generico e inconferente in quanto, contrariamente all'assunto dello Stato, la Regione avrebbe fornito l'evidenza contabile nella sede a ciò deputata, ovvero nella propria legge n. 20 del 2016, e in particolare alla nota 6 posta in calce al prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Da quanto sopra ne deriverebbe innanzitutto l'inammissibilità del ricorso statale per insufficiente motivazione, nonché per assoluta genericità e apoditticità della stessa.

In ogni caso, secondo la Regione Liguria, tale censura sarebbe comunque infondata.

La Regione richiama quanto affermato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 184 del 2016, secondo la quale «una tipizzazione della struttura del bilancio regionale, che sia conciliabile e rispettosa dei limiti esterni e non sia in contrasto con gli standard provenienti dall'armonizzazione, dal coordinamento, dal rispetto dei vincoli europei e degli equilibri di bilancio è funzionale dunque alla valorizzazione della democrazia rappresentativa, nell'ambito della quale deve essere assicurata ai membri della collettività la cognizione delle modalità con le quali le risorse vengono prelevate, chieste in prestito, destinate, autorizzate in bilancio ed infine spese».

3.– Con ulteriore memoria depositata in vista dell'udienza pubblica, la Regione Liguria ha ulteriormente insistito per la declaratoria di inammissibilità o infondatezza del ricorso.

Evidenzia che il risultato di amministrazione, pari ad euro 124.704.879,50, è stato così determinato dall'art. 10 della legge regionale n. 20 del 2016 e sarebbe quindi un risultato positivo, dal quale devono essere dedotte le quote accantonate e vincolate, così come previsto dal citato art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 e come riportato nella seconda parte del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al rendiconto regionale per l'esercizio 2015.

La quota delle risorse accantonate e vincolate per l'esercizio 2015 ammonta ad un totale di 238.862.010,80 euro (al netto del Fondo anticipazioni liquidità di cui al d.l. n. 179 del 2015, la cui consistenza al 31 dicembre 2015 è pari ad euro 140.450.800,49).

Se al risultato di amministrazione di euro 124.704.879,50 si sommano le entrate non accertate per la mancata contrazione del mutuo autorizzato con il bilancio 2015 (e pari ad euro 117.666.638,03) si ottiene l'importo di euro 242.371.517,53, che sarebbe più che sufficiente alla copertura degli accantonamenti al netto del Fondo anticipazioni liquidità. E, prosegue la Regione Liguria, proprio dal confronto tra il risultato di amministrazione (pari ad euro 242.371.517,53) e la quota delle risorse accantonate e vincolate per l'esercizio 2015, ammontante ad un totale di 238.862.010,80 euro, deriverebbe l'avanzo esposto a rendiconto per un totale di euro 3.509.506,73.

Evidenzia che al risultato negativo complessivo di amministrazione pari a euro 254.607.931,79, concorrono sia il citato accantonamento di euro 140.450.800,49, relativo al Fondo anticipazioni liquidità di cui al d.l. n. 179 del 2015, che il disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto di cui all'art 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011, pari ad euro 117.666.638,03.

Osserva in proposito la Regione Liguria che entrambe queste componenti costituirebbero voci "speciali" contenute all'interno del risultato complessivo di amministrazione e sarebbero regolate, per le Regioni, da specifiche disposizioni (rispettivamente: art. 1, commi 698 e seguenti, della legge n. 208 del 2015 ed art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011) inerenti, rispettivamente, alle modalità di ripiano per il primo e la copertura del relativo debito per il secondo. Si tratterebbe, quindi, di "disavanzi autorizzati per legge" e non derivanti dalla gestione del bilancio di previsione.

In particolare, il mancato accertamento del mutuo autorizzato e non contratto sarebbe del tutto temporaneo e reversibile, in quanto attraverso l'effettiva contrazione del prestito, che può avvenire in momenti successivi all'autorizzazione, il relativo disavanzo è assorbito dal bilancio a seguito della contabilizzazione delle poste di entrata.

Evidenzia inoltre che tale componente costituirebbe una posta specifica e speciale del sistema contabile delle Regioni, disciplinata già dall'art. 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario), nel tempo confermata con continuità dall'art. 23 del decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'art. 1, comma 4, della L. 25 giugno 1999, n. 208), ed infine dall'art. 62 del d.lgs. n. 118 del 2011, fino all'ultima proroga intervenuta con l'art. 688-bis della legge n. 208 del 2015.

Precisa ulteriormente la Regione Liguria che la possibilità di stanziare spesa di investimento coperta da autorizzazione di mutuo, rinviandone ad esercizi successivi l'effettiva contrazione in relazione alle effettive esigenze di cassa nel limite degli impegni assunti, sarebbe pienamente conforme all'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011, secondo il quale «A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa».

Stante quanto sopra, il risultato di amministrazione di euro 124.704.879,50 si appaleserebbe pienamente sufficiente alla copertura del totale degli accantonamenti sopra calcolati, in quanto lo stesso sarebbe stato determinato al netto delle entrate non accertate per la mancata contrazione del mutuo autorizzato con il bilancio 2015, ricalcolato nel limite degli importi effettivamente impegnati al 31 dicembre 2015, sui capitoli di spesa di investimento finanziati da detta entrata, ai sensi dell'art 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011.

4.– Ha depositato memoria anche il Presidente del Consiglio dei ministri.

Il ricorrente, richiamato il dettato dell'art. 42, commi 1, 3, 4, e 5, del d.lgs. n. 118 del 2011, evidenzia che la facoltà di impiegare una quota del risultato di amministrazione per finanziare lo stanziamento relativo al Fondo crediti di dubbia esigibilità del bilancio di previsione dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce, potrebbe riguardare unicamente l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata". Tale quota, dunque, dovrebbe afferire a fondi liberi da vincoli di bilancio, vale a dire a fondi "svincolati" e, come tali, liberamente disponibili, diversi perciò dai fondi accantonati, da quelli destinati agli investimenti e da quelli vincolati; ma, ancor prima, si prosegue, l'esercizio di quella facoltà presupporrebbe un avanzo di amministrazione, vale a dire un risultato positivo di gestione suscettibile di essere impiegato per finanziare, incrementandolo, lo stanziamento (originario) del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, sarebbe pertanto evidente che in presenza di un disavanzo di amministrazione, vale a dire di un risultato negativo di gestione, la facoltà «di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata"» prevista dall'art.

42, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011 non sia in concreto esercitabile, non esistendo fondi liberi e, quindi, risorse "svincolate", da destinare al finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità. Si osserva inoltre che, in tal caso, tra l'altro, laddove l'amministrazione intendesse mutare la destinazione di risorse destinate ad altri fini ma non ancora impegnate – come appunto quelle afferenti a mutui autorizzati ma non contratti – esse dovrebbero essere prioritariamente destinate, in ossequio a quanto disposto dal comma 1 dell'art. 42 citato e comunque in vista del pareggio di bilancio imposto dall'art. 81, primo comma, Cost., al ripiano del "disavanzo da recuperare".

In definitiva, la contestuale esistenza di un disavanzo di amministrazione e di un avanzo (libero) di amministrazione sarebbe una vera e propria contraddizione in termini.

Tanto premesso, evidenzia il Presidente del Consiglio dei ministri che dai documenti di bilancio emergerebbe chiaramente che al 31 dicembre 2015 la Regione Liguria non disponeva di alcuna quota di risultato di amministrazione "svincolata", libera e disponibile, destinabile, come tale, al finanziamento dello stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità per l'anno 2016.

Infatti, dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e relativa composizione, alla data del 31 dicembre 2015 risulterebbe che il risultato di amministrazione della Regione Liguria era, al netto delle quote accantonate e vincolate, negativo per euro 254.607.931,79.

Tale risultato, se da un lato costituiva disavanzo da ripianare, da iscrivere, come tale, tra le spese del bilancio di previsione a mente dell'art. 42, comma 1, terzo periodo, del d.lgs. n. 118 del 2011, dall'altro escluderebbe di per sé l'esistenza di un avanzo libero disponibile suscettibile di essere destinato all'incremento dello stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità dell'anno successivo.

Osserva, piuttosto, il Presidente del Consiglio dei ministri, che il richiamo alla legge di approvazione del rendiconto generale avrebbe contribuito a chiarire il percorso attraverso il quale la Regione Liguria era pervenuta alla creazione del fittizio "avanzo libero disponibile" di euro 3.509.506,73 destinato all'incremento del finanziamento dello stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Infatti, come risulta dagli allegati alla legge di approvazione del rendiconto (pag. 465 del B.U.R.L. n. 16 del 2016), per provvedere a ciò la Regione Liguria avrebbe reperito le relative risorse, per complessivi euro 3.509.506,73, stornandole dal "disavanzo autorizzato", di ammontare pari a complessivi euro 258.117.438,52 e costituito dalla "componente negativa per mutuo autorizzato e non contratto" (euro 117.666.638,03) nonché dal "Fondo anticipazioni liquidità di cui al D.L. 119/2015" (euro 140.450.800,49).

Più precisamente, si prosegue, la "creazione" dell'"avanzo libero disponibile" di euro 3.509.506,73 sarebbe avvenuta detraendo dal "disavanzo autorizzato" di cui sopra (pari ad euro 258.117.438,52) il "disavanzo da ripianare", risultante dal rendiconto generale ed iscritto nel bilancio di previsione, corrispondente ad euro 254.607.931,79.

In definitiva, si evidenzia che il reperimento di risorse da destinare all'incremento del Fondo crediti di dubbia esigibilità sarebbe stato realizzato non già mediante l'impiego di fondi effettivamente liberi e disponibili – come previsto e consentito dal comma 7 dell'art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 –, bensì attraverso lo storno di risorse già destinate ad altri fini, quali il rimborso di mutui o di anticipazioni di liquidità.

In ogni caso, il Presidente del Consiglio dei ministri evidenzia che, anche in ossequio al principio costituzionale del pareggio di bilancio di cui all'art. 81, primo comma, Cost., l'importo di euro 3.509.506,73 – risultante dalla differenza tra il "disavanzo autorizzato" e il "disavanzo

da ripianare" – avrebbe dovuto essere correttamente impiegato per la riduzione del disavanzo da recuperare accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'esercizio 2015, disavanzo comprensivo anche della quota riferibile al "disavanzo da debito autorizzato e non contratto": se ciò fosse avvenuto, l'ammontare di tale componente del disavanzo complessivo della Regione Liguria si sarebbe ridotto di un pari importo, contribuendo di conseguenza ad un più celere ripiano del disavanzo accertato dell'ente territoriale.

Osserva, inoltre, il Presidente del Consiglio dei ministri, che la mancata impugnazione della legge regionale di approvazione del rendiconto non potrebbe comportare la preclusione dell'odierna contestazione della legittimità costituzionale della legge di assestamento del bilancio di previsione, sia in quanto la determinazione del cosiddetto "avanzo libero disponibile" sarebbe estranea al contenuto precettivo e vincolante di quella legge, sia perché tra atti aventi forza di legge non sarebbe configurabile quel rapporto di giuridica presupposizione ravvisabile invece tra atti amministrativi, sia infine perché il potere della Corte costituzionale di dichiarare quali sono le altre disposizioni legislative la cui illegittimità deriva come conseguenza dalla decisione adottata in ordine a quelle direttamente impugnate (art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87, recante «Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale»), dimostrerebbe che la mancata impugnazione della legge "presupposta" non esplicherebbe alcun effetto preclusivo della successiva impugnazione della legge emanata sul "presupposto" di quella.

Pertanto, in applicazione della disposizione testé citata, il ricorrente ritiene che la Corte costituzionale, qualora dovesse dichiarare l'illegittimità costituzionale dell'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016, ben potrebbe altresì dichiarare l'illegittimità costituzionale derivata della legge reg. Liguria n. 20 del 2016, nella parte in cui essa determina, nei modi indicati, il (presunto) avanzo libero disponibile di amministrazione, in seguito assunto dall'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016 a base dell'incremento dello stanziamento destinato al finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Considerato in diritto

1.– Con il ricorso in epigrafe, il Presidente del Consiglio dei ministri ha impugnato l'art. 6 della legge della Regione Liguria 2 novembre 2016, n. 26 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione Liguria per gli anni finanziari 2016-2018), in riferimento all'art. 81, terzo comma, Cost.

1.1.– Il ricorrente espone che l'art. 6 prevede l'applicazione al bilancio di una quota libera di avanzo di amministrazione, pari a euro 3.509.506,73, impiegata per incrementare l'accantonamento nel Fondo crediti di dubbia esigibilità per l'anno 2016, come indicato nella nota integrativa all'assestamento del bilancio di previsione 2016-2018. Tale previsione pertanto sarebbe in contrasto con l'art. 81, terzo comma, Cost., trattandosi di posta fittiziamente creata, in realtà inesistente, alla quale non corrisponderebbe un correlato risultato positivo di amministrazione riferito all'esercizio finanziario 2015.

Secondo il Presidente del Consiglio dei ministri, la suddetta quota di avanzo libero sarebbe stata impropriamente determinata in quanto il risultato di amministrazione disponibile al 31 dicembre 2015 risulterebbe negativo per euro 254.607.931,79, come risulterebbe aggregando correttamente i dati del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

Più precisamente, l'anzidetta quota "libera" di euro 3.509.506,73 sarebbe stata fittiziamente creata per detrazione dal maggior importo di euro 117.666.638,03, quale disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto, indicato nella citata nota integrativa.

Vi sarebbe al contrario un risultato negativo di amministrazione della Regione Liguria pari a euro 254.607.931,79, che corrisponderebbe alla somma dell'ammontare residuo del disavanzo da mutuo autorizzato e non contratto – euro 114.157.131,30, risultante dalla sottrazione dall'importo originario di euro 117.666.638,03 della somma di euro 3.509.506,73 – e dell'importo del "Fondo anticipazioni liquidità di cui al D.L 119/2015" – euro 140.450.800,49.

Il ricorrente osserva che, se è vero che le Regioni hanno la facoltà di impiegare l'eventuale quota del risultato di amministrazione "svincolata" dopo l'approvazione del rendiconto per finanziare lo stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità dell'esercizio successivo a quello cui il rendiconto si riferisce, sulla base di quanto al riguardo previsto dal principio contabile applicato, concernente la contabilità finanziaria (art. 42, comma 7, e allegato n. 4/2, punto 3.3, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante «Disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42»), la Regione Liguria non avrebbe tuttavia dimostrato né l'esistenza, né l'ammontare delle risorse svincolate dopo l'approvazione del rendiconto e, come tali, disponibili per il finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Secondo il ricorrente, sarebbe pertanto evidente che, in presenza di un disavanzo di amministrazione, vale a dire di un risultato negativo di gestione, la facoltà prevista dal comma 7 dell'art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 non sia in concreto esercitabile, non esistendo fondi liberi e, quindi, risorse "svincolate", da destinare al finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità. Le risorse destinate ad altri fini ma non ancora impegnate – come, appunto, quelle afferenti a mutui autorizzati ma non contratti − ove l'amministrazione intendesse mutarne la destinazione, dovrebbero essere prioritariamente destinate, in ossequio a quanto disposto dal comma 1 dell'art. 42 citato, e comunque nella prospettiva del pareggio di bilancio imposto dall'art. 81, primo comma, Cost., al ripiano del "disavanzo da recuperare".

In definitiva, la contestuale esistenza di un disavanzo di amministrazione e di un avanzo (libero) di amministrazione sarebbe una vera e propria contraddizione in termini.

Tanto premesso, il Presidente del Consiglio dei ministri evidenzia che dai documenti di bilancio risulterebbe che al 31 dicembre 2015 la Regione Liguria non disponeva di alcuna quota di risultato di amministrazione "svincolata", libera e disponibile, destinabile, come tale, al finanziamento dello stanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità per l'anno 2016.

Infatti, dal «prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione e relativa composizione» al 31 dicembre 2015 (di cui a pag. 36 delle Tabelle allegate alla legge impugnata, pubblicata alla pag. 64 del Bollettino ufficiale della Regione Liguria n. 20 del 2016) – prospetto peraltro identico a quello allegato alla legge di approvazione del Rendiconto generale per l'esercizio finanziario 2015 (pag. 68 delle relative Tabelle pubblicate alle pagg. 464-465 del B.U.R.L. n. 16 del 2016) – deriverebbe che il risultato di amministrazione al 31 dicembre 2015 della Regione Liguria era, al netto delle quote accantonate e vincolate, negativo per euro 254.607.931,79.

Il Presidente del Consiglio dei ministri osserva che, come si evincerebbe dagli allegati alla legge di approvazione del rendiconto (pag. 465 del B.U.R.L. n. 16 del 2016), la Regione Liguria avrebbe reperito le relative risorse − per complessivi euro 3.509.506,73 − stornandole dal «disavanzo autorizzato», di ammontare pari a complessivi euro 258.117.438,52 e costituito dalla «componente negativa per mutuo autorizzato e non contratto» (euro 117.666.638,03), nonché dal «Fondo anticipazioni liquidità di cui al D.L. 179/2015» (euro 140.450.800,49).

Più precisamente, la "creazione" dell'«avanzo libero disponibile» di euro 3.509.506,73 sarebbe avvenuta detraendo dal «disavanzo autorizzato» di cui sopra – euro 258.117.438,52 – il «disavanzo da ripianare» risultante dal rendiconto generale e iscritto nel bilancio di previsione

– euro 254.607.931,79 – (euro 258.117.438,52 – euro 254.607.931,79 = euro 3.509.506,73).

In definitiva, il reperimento di risorse da destinare all'incremento del Fondo crediti di dubbia esigibilità sarebbe stato realizzato non già mediante l'impiego di fondi − effettivamente − liberi e disponibili, come previsto e consentito dall'art. 42, comma 7, del d.lgs. n. 118 del 2011, bensì attraverso lo storno di risorse già destinate ad altri fini, quali il rimborso di mutui o di anticipazioni di liquidità.

In altri termini, l'importo di euro 3.509.506,73 − risultante dalla differenza tra il «disavanzo autorizzato» e il «disavanzo da ripianare» − avrebbe dovuto essere correttamente impiegato per la riduzione del disavanzo da recuperare accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'esercizio 2015, disavanzo comprensivo anche della quota riferibile al «disavanzo da debito autorizzato e non contratto»: se ciò fosse avvenuto, l'ammontare di tale componente del disavanzo complessivo della Regione Liguria si sarebbe ridotto di un pari importo − scendendo da euro 117.666.638,03 a euro 114.157.131,30 − contribuendo di conseguenza a un più celere rientro dal disavanzo accertato dell'ente territoriale.

Infine, il Presidente del Consiglio dei ministri osserva, con successiva memoria, che la mancata impugnazione della legge reg. Liguria 9 agosto 2016, n. 20 (Rendiconto generale dell'amministrazione della regione Liguria per l'esercizio finanziario 2015), di approvazione del rendiconto, non potrebbe comportare la preclusione dell'odierna contestazione della legittimità costituzionale della legge di assestamento del bilancio di previsione, sia perché la determinazione del cosiddetto "avanzo libero disponibile" sarebbe estranea al contenuto precettivo e vincolante di quella legge, sia perché la mancata impugnazione della legge "presupposta" non esplicherebbe alcun effetto preclusivo della successiva impugnazione della legge emanata sul "presupposto" di quella.

Il ricorrente ritiene pertanto che questa Corte, qualora dichiarasse l'illegittimità costituzionale dell'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016, ben potrebbe altresì dichiarare l'illegittimità costituzionale derivata della legge reg. Liguria n. 20 del 2016, nella parte in cui determina, nei modi ivi indicati, il (presunto) avanzo libero disponibile di amministrazione successivamente assunto dall'impugnato art. 6 a base dell'incremento dello stanziamento destinato al finanziamento del Fondo crediti di dubbia esigibilità.

1.2.– Si è costituita in giudizio la Regione Liguria, deducendo l'inammissibilità e, comunque, l'infondatezza della questione sollevata dal Presidente del Consiglio dei ministri.

Secondo la Regione Liguria la quota di avanzo libero di euro 3.509.506,73 non sarebbe stata "inventata" dalla legge regionale di assestamento del bilancio di previsione, ma sarebbe frutto del definitivo accertamento dell'avanzo di amministrazione attraverso la legge reg. n. 20 del 2016 di approvazione del rendiconto, con la quale sarebbe stato accertato dalla Regione un risultato positivo di amministrazione al 31 dicembre 2015, pari a euro 124.704.879,50. La suddetta quota di avanzo libero, di euro 3.509.506,73, deriverebbe quindi dalla capienza dell'avanzo di amministrazione, dopo la specifica considerazione contabile delle suddette voci e si ricaverebbe dalla nota 6 posta in calce al «prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio», pubblicato alle pagg. 464-465 del B.U.R.L. n. 16 del 2016.

La Regione Liguria evidenzia che la legge regionale di approvazione del rendiconto per l'esercizio 2015, debitamente corredata dal parere del Collegio dei revisori, non sarebbe stata oggetto di impugnativa da parte dello Stato, come deliberato in data 4 ottobre 2016 dal Consiglio dei ministri. Pertanto, con l'art. 6 della legge reg. n. 26 del 2016 si sarebbe legittimamente fatto riferimento al dato accertato in sede di rendiconto.

Al risultato negativo complessivo di amministrazione pari a euro 254.607.931,79, concorrerebbero: a) il citato accantonamento di euro 140.450.800,49, relativo al Fondo anticipazioni liquidità di cui al decreto-legge 13 novembre 2015, n. 179 (Disposizioni urgenti in materia di contabilità e di concorso all'equilibrio della finanza pubblica delle Regioni); b) il «disavanzo derivante dal debito autorizzato e non contratto di cui all'art 40 comma 2 del d.lgs. n. 118 del 2011», pari a euro 117.666.638,03.

La Regione Liguria osserva che entrambe queste componenti costituirebbero voci "speciali" contenute all'interno del risultato complessivo di amministrazione e sarebbero regolate, per le Regioni, da specifiche norme – art. 1, commi 698 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)» e art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011 – inerenti, rispettivamente, alle modalità di ripiano per il primo e alla copertura del relativo debito per il secondo. Si tratterebbe, quindi, di "disavanzi autorizzati per legge" e non derivanti dalla gestione del bilancio di previsione.

In particolare, il mancato accertamento del mutuo autorizzato e non contratto sarebbe del tutto temporaneo e reversibile, in quanto attraverso l'effettiva contrazione del prestito, che può avvenire in momenti successivi all'autorizzazione, il relativo disavanzo sarebbe assorbito dal bilancio a seguito della contabilizzazione delle poste di entrata.

La Regione evidenzia inoltre che tale componente costituirebbe una posta specifica e speciale del sistema contabile delle Regioni, disciplinata già dall'art. 10 della legge 16 maggio 1970, n. 281 (Provvedimenti finanziari per l'attuazione delle Regioni a statuto ordinario), e, nel tempo, confermata con continuità dall'art. 23 del decreto legislativo 28 marzo 2000, n. 76 (Principi fondamentali e norme di coordinamento in materia di bilancio e di contabilità delle regioni, in attuazione dell'articolo 1, comma 4, della legge 25 giugno 1999, n. 208), e, infine, dall'art. 62 del d.lgs. n. 118 del 2011, fino all'ultima proroga intervenuta con l'art. 688-bis della legge n. 208 del 2015.

Stante quanto sopra, il risultato di amministrazione di euro 124.704.879,50 risulterebbe sufficiente alla copertura del totale degli accantonamenti sopra calcolati, in quanto lo stesso sarebbe stato determinato al netto delle entrate non accertate per la mancata contrazione del mutuo autorizzato con il bilancio 2015, ricalcolato nel limite degli importi effettivamente impegnati al 31 dicembre 2015, sui capitoli di spesa di investimento finanziati da detta entrata ai sensi dell'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011.

La resistente precisa che il risultato apparentemente negativo rilevabile dal prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione deriverebbe dalla modalità di esposizione imposta dal modello di cui all'allegato 10 al d.lgs. n. 118 del 2011, modello standard per tutti gli enti territoriali, che, in ogni caso, prevede, laddove la voce «totale parte disponibile» sia negativa, questa specifica annotazione per le Regioni: «in caso di risultato negativo, le regioni indicano in nota la quota del disavanzo corrispondente al debito autorizzato e non contratto distintamente da quella derivante dalla gestione ordinaria».

Con successiva memoria la Regione Liguria ha ribadito che il risultato di amministrazione del proprio rendiconto al 31 dicembre 2015 sarebbe pari a euro 124.704.879,50, e sarebbe così determinato in conformità a quanto stabilito dall'art. 42, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011.

Tale risultato di amministrazione sarebbe quindi positivo, e da esso dovrebbero essere dedotte le quote accantonate e vincolate così come previsto dal citato art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 e come riportato nella seconda parte del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione al rendiconto regionale per l'esercizio 2015.

La Regione Liguria evidenzia che la quota delle risorse accantonate e vincolate per

l'esercizio 2015 ammonterebbe a un totale di euro 238.862.010,80 (al netto del Fondo anticipazioni liquidità di cui al d.l. n. 179 del 2015, la cui consistenza al 31 dicembre 2015 è pari a euro 140.450.800,49).

Se al risultato di amministrazione di euro 124.704.879,50 venissero sommate le entrate non accertate per la mancata contrazione del mutuo autorizzato con il bilancio 2015 (e pari a euro 117.666.638,03) si otterrebbe l'importo di euro 242.371.517,53, sufficiente alla copertura degli accantonamenti al netto del Fondo anticipazioni liquidità.

2.– Preliminarmente devono essere respinte le eccezioni di inammissibilità sollevate dalla Regione Liguria. Il ricorso individua con chiarezza le disposizioni impugnate e il parametro costituzionale di cui si assume la violazione e contiene adeguate argomentazioni in merito al dedotto vizio di legittimità inerente alle poste considerate dalla legge di assestamento del bilancio 2016, nonché alla disciplina statale ad esse applicabile, con particolare riferimento anche al d.lgs. n. 118 del 2011.

3.– Occorre premettere che la questione sorge in occasione dell'applicazione delle nuove regole contabili introdotte dal d.lgs. n. 118 del 2011 nella fase di transizione dalle disposizioni previgenti a quelle nuove. Ciò per effetto della particolare interpretazione che la Regione Liguria ha inteso dare ad alcune di tali regole.

A decorrere dal 1° gennaio 2015, ai sensi dell'art. 1, secondo periodo, del d.lgs. n. 118 del 2011, è entrata in vigore la nuova disciplina sull'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, con conseguente cessazione di efficacia delle disposizioni legislative regionali incompatibili con il decreto medesimo. Per quanto concerne il risultato di amministrazione, la nuova disciplina prevede una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate (art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011): tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate in conformità ai principi della copertura economica. Si tratta, in altre parole, di risorse che non possono essere assolutamente distratte per essere diversamente impiegate; da tanto deriva l'indisponibilità delle corrispondenti fonti di finanziamento.

Il risultato finale ottenuto dalla Regione Liguria per il rendiconto 2015 è il frutto di un procedimento complesso compiuto in più fasi ed esposto nella legge reg. Liguria n. 20 del 2016 di approvazione del rendiconto generale.

La tabella riassuntiva, dimostrativa del risultato di amministrazione, evidenziava – a fronte di un risultato di amministrazione "positivo" di euro 124.704.879,50 (prima parte della tabella) – la presenza di quote accantonate pari complessivamente a euro 243.288.570,21 (delle quali euro 140.450.800,49 erano dovuti al Fondo per anticipazioni di liquidità di cui al d.l. n. 179 del 2015), nonché di quote vincolate pari complessivamente a euro 132.024.241,08: tanto conduceva quindi a un risultato negativo di euro 254.607.931,79 (seconda parte della tabella).

Una parte di questo disavanzo era rappresentato dalla componente negativa per «mutui autorizzati e non contratti» per un ammontare di euro 117.666.638,03.

Proprio su queste due componenti (il Fondo anticipazioni di liquidità e i mutui autorizzati e non contratti) si fronteggiano le argomentazioni e le repliche delle parti.

È necessario quindi valutare se effettivamente la Regione Liguria possa vantare una differenza "positiva" e disponibile di euro 3.509.506,73 rispetto al predetto risultato di amministrazione (negativo) – e, in quanto tale, applicabile al bilancio d'esercizio come voce d'entrata, come poi avvenuto con la legge reg. di assestamento al bilancio n. 26 del 2016, oggetto di impugnazione – oppure se tale soluzione normativa sia costituzionalmente illegittima perché lesiva dell'equilibrio di bilancio.

Il Presidente del Consiglio dei ministri ritiene che a fronte di un risultato di amministrazione negativo per oltre 254 milioni di euro non sarebbe possibile riscontrare alcun avanzo disponibile e tale da poter essere utilizzato come fonte di copertura per altri impieghi, come invece avrebbe fatto la Regione Liguria con la censurata legge di assestamento del bilancio n. 26 del 2016.

La resistente eccepisce che dal predetto risultato negativo di amministrazione debba essere considerato a parte il cosiddetto "debito autorizzato", che sarebbe costituito dal Fondo per anticipazioni di liquidità e dai mutui autorizzati e non contratti. Tale operazione sarebbe conforme a specifiche previsioni legislative. La somma delle suddette voci (euro 117.666.638,03 e euro 140.450.800,49) – ammontante a euro 258.117.438,52 – sarebbe superiore al risultato negativo di amministrazione (pari a euro 254.607.931,79) e, secondo la Regione Liguria, la differenza (di euro 3.509.506,73) sarebbe liberamente impiegabile come "parte disponibile" (e nella specie utilizzabile, come avvenuto con l'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016) per alimentare il Fondo crediti di dubbia esigibilità. Nella memoria la Regione offre anche un diverso metodo di calcolo che conduce peraltro al medesimo risultato.

In merito all'avanzo di amministrazione, questa Corte ha affermato più volte che esso può essere utilizzato solamente in seguito al definitivo accertamento mediante approvazione del rendiconto e che tale risultato deve essere coerente con i profili giuridici inerenti alle partite creditorie e debitorie. Sotto tale profilo la complessa articolazione dell'art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011, introducendo nella definizione dell'avanzo la distinzione in fondi liberi, accantonati, destinati agli investimenti e vincolati, non fa altro che conferire codificazione a principi enunciati da questa Corte (ex multis, sentenza n. 70 del 2012), senza intaccare la natura "mista", finanziaria e giuridica, delle componenti del risultato di amministrazione.

Tale natura non viene scalfita ma semmai raffinata dall'introduzione di alcuni istituti come il Fondo pluriennale vincolato e il Fondo dei crediti di dubbia esigibilità, finalizzati ad assicurare appropriate garanzie – sotto il profilo della prudenza – al perseguimento e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio.

4.– Alla luce di tali premesse le censure formulate dal Presidente del Consiglio dei ministri in riferimento all'art. 81, terzo comma, Cost., sono fondate.

L'art. 42 del d.lgs. n. 118 del 2011 stabilisce, infatti, che «Il risultato di amministrazione, distinto in fondi liberi, fondi accantonati, fondi destinati agli investimenti e fondi vincolati, è accertato con l'approvazione del rendiconto della gestione dell'ultimo esercizio chiuso, ed è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi».

In tale contesto i calcoli prodotti dalla Regione appaiono un errato rimaneggiamento di grandezze negative, le quali sono completamente diverse dalle componenti previste dalla richiamata disposizione per il calcolo del risultato di amministrazione.

Tutte le operazioni contabili proposte dalla Regione scontano l'evidente errore di considerare quali componenti attive del risultato di amministrazione due voci, il Fondo di anticipazione di liquidità e il complesso dei mutui autorizzati e non contratti per investimenti che, invece, ineriscono a profili debitori o addirittura si concretano in cespiti inesistenti. A quest'ultima categoria appartengono i mutui autorizzati e non stipulati, mentre le anticipazioni di liquidità costituiscono elemento influente sulla sola cassa e non un cespite utilizzabile nella parte attiva del bilancio.

La loro contabilizzazione in entrata amplia artificiosamente le risorse disponibili consentendo spese oltre il limite del naturale equilibrio ed esonera, per di più, l'amministrazione dal porre doveroso rimedio al disavanzo effettivo oscurato dall'eccentrica operazione contabile. Ne deriva, tra l'altro, la mancata copertura delle spese per

l'insussistenza dei cespiti in entrata e il conseguente squilibrio del bilancio di competenza, con conseguente aggravio per i risultati di amministrazione negativi provenienti dai precedenti esercizi.

È bene ricordare, infatti, che copertura economica delle spese ed equilibrio del bilancio sono due facce della stessa medaglia, dal momento che l'equilibrio presuppone che ogni intervento programmato sia sorretto dalla previa individuazione delle pertinenti risorse: nel sindacato di costituzionalità copertura finanziaria ed equilibrio integrano «una clausola generale in grado di operare pure in assenza di norme interposte quando l'antinomia [con le disposizioni impugnate] coinvolga direttamente il precetto costituzionale: infatti "la forza espansiva dell'art. 81, quarto [oggi terzo] comma, Cost., presidio degli equilibri di finanza pubblica, si sostanzia in una vera e propria clausola generale in grado di colpire tutti gli enunciati normativi causa di effetti perturbanti la sana gestione finanziaria e contabile" (sentenza n. 192 del 2012)» (sentenza n. 184 del 2016).

La complessità della legislazione in materia contabile e finanziaria esige tuttavia un analitico esame delle eccezioni poste dalla Regione convenuta.

4.1.− La prima riguarda il preteso consolidamento del risultato di amministrazione dell'esercizio 2015 a seguito della sua intervenuta approvazione mediante la legge reg. Liguria n. 20 del 2016. In realtà detta legge presenta – come precedentemente rilevato – risultanze finanziarie alquanto contraddittorie, le quali non consentono la lettura offerta dalla Regione resistente.

In ogni caso una situazione finanziaria così matematicamente anomala non potrebbe comunque costituire un fermo punto di partenza degli esercizi successivi perché sarebbe in patente contrasto con il principio di continuità degli esercizi finanziari «per effetto del quale ogni determinazione infedele del risultato di amministrazione si riverbera a cascata sugli esercizi successivi. Ne risulta così coinvolto in modo durevole l'equilibrio del bilancio: quest'ultimo, considerato nella sua prospettiva dinamica, la quale "consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche" (sentenza n. 266 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 250 del 2013), esige che la base di tale ricerca sia salda e non condizionata da perturbanti potenzialità di indeterminazione [derivanti nel caso in esame dalle contraddittorie risultanze della legge reg. Liguria n. 20 del 2016]. Proprio la costanza e la continuità di tale ricerca ne spiegano l'operatività nell'arco di più esercizi finanziari; al contrario, prendere le mosse da infedeli rappresentazioni delle risultanze economiche e patrimoniali provoca un effetto "domino" nei sopravvenienti esercizi, pregiudicando irrimediabilmente ogni operazione di risanamento» (sentenza n. 89 del 2017), come quella rivendicata dalla Regione Liguria attraverso la legge di variazione del bilancio.

In proposito, non può essere sottaciuto che già in sede di parifica del rendiconto 2015 la Corte dei conti, sezione di controllo della Regione Liguria, con delibera n. 74/2016/PARIFICA, non aveva validato alcune partite di bilancio del rendiconto regionale senza che la successiva legge di approvazione del rendiconto ne avesse preso atto ai fini della rideterminazione del risultato di amministrazione. Ulteriore sintomo dell'illegittima contabilizzazione della posta relativa al «debito autorizzato e non contratto» – di cui si dirà più analiticamente in prosieguo – si rinviene nell'analisi condotta dalla Corte dei conti, sezione di controllo della Regione Liguria, nella relazione allegata alla decisione di parifica del rendiconto generale della Regione Liguria per l'esercizio finanziario 2016 (udienza 21 luglio 2017). La Corte dei conti in quella sede – successiva alla contestata legge di variazione di bilancio, ma inerente a operazioni finanziarie a essa antecedenti e quindi pertinenti – ha verificato le spese sostenute dalla Regione negli esercizi 2009-2014-2015-2016, finanziate da mutui autorizzati e non contratti rilevando che «[…] l'esame degli impegni finanziati da mutui autorizzati e non contratti ha evidenziato come le spese [soggette ad analisi a campione] non possano essere qualificate come spese di

investimento, bensì come spese correnti. Motivo per cui l'autorizzazione a contrarre mutui, per ciascun esercizio di riferimento, deve essere ridotta per un ammontare pari alle spese correnti che hanno contribuito a determinare il disavanzo finanziario di ciascun esercizio finanziario (2014-2015-2016). Diversamente, la copertura fornita a tali spese si porrebbe in contrasto con l'art. 119 della Costituzione. La Regione, nel corso del contraddittorio ha condiviso le osservazioni della Sezione relativamente alla natura corrente di determinate spese ed ha ritenuto le stesse non finanziabili con ricorso all'indebitamento».

In sostanza, non può essere condiviso l'assunto della Regione secondo cui un incongruo risultato di amministrazione possa costituire solida base di partenza per i successivi esercizi poiché, a esso sovrapponendosi, le norme censurate ripetono e aggravano fenomeni distorsivi della finanza regionale già parzialmente oggetto di sindacato negativo da parte della Corte dei conti in sede di parifica. In tal modo le disposizioni impugnate inerenti alla legge di assestamento del bilancio finiscono per alterare le risultanze degli esercizi precedenti attraverso l'applicazione di partite attive inappropriate o inesistenti.

4.2.− Non può essere condivisa neppure la tesi della Regione secondo cui costituirebbe valida forma di copertura economica l'impiego di mutui autorizzati in sede di bilancio di previsione ma non contratti.

4.2.1.− L'istituto dei "mutui autorizzati e non contratti" è una peculiarità originata da un'eccentrica prassi della gestione finanziaria delle Regioni, che erroneamente la convenuta fa risalire all'art. 10 della legge n. 281 del 1970, il quale non la contemplava affatto: detta prassi consisteva nell'autorizzare spese d'investimento determinandone la copertura con prestiti inseriti nella legge di bilancio regionale, senza vincoli di previo perfezionamento degli stessi.

Il perfezionamento avveniva solo nel caso di impossibilità di finanziare gli investimenti con la liquidità presente in tesoreria. Tanto veniva giustificato con la finalità di risparmiare in termini di interessi sui prestiti, finalità che peraltro si sarebbe potuta raggiungere in modo più corretto attraverso l'accertamento – ove sussistente – dell'avanzo di amministrazione, unico strumento certo di "copertura giuridica", dal momento che la mera disponibilità di cassa non costituisce cespite di sicuro affidamento.

A lungo andare – e tenuto conto delle congiunture economiche non favorevoli alle Regioni – un simile modo di sostenere spese di investimento, senza una copertura reale ma mediante il ricorso al fondo cassa regionale, si è rivelato fonte di progressivi incrementi del disavanzo finanziario.

È di palmare evidenza, poi, come un simile meccanismo giuridico fosse in problematico rapporto con il principio dell'equilibrio del bilancio di cui all'art. 81 Cost. e con lo stesso art. 119, sesto comma, Cost., il quale contempla la "regola aurea" secondo cui l'indebitamento può servire solo alla promozione di investimenti e non alla sanatoria di spese per investimenti non coperti.

Il progressivo peggioramento dei risultati di esercizio delle Regioni ha comportato uno stillicidio di "autorizzazioni a consuntivo" per mutui, sovente disallineati dallo stesso costo dell'investimento in ragione della stipulazione parziale (rispetto al preventivato) e dell'anomala diacronia rispetto alle spese già erogate. In sostanza, l'uso distorto di tali prestiti finiva per trasformarli in una sorta di "mutui a pareggio bilancio", istituti proibiti agli enti locali fin dal decreto-legge 17 gennaio 1977, n. 2 (Consolidamento delle esposizioni bancarie a breve termine di comuni e province) – cosiddetto decreto "Stammati" – convertito, con modificazioni, dalla legge 17 marzo 1977, n. 62.

L'entrata in vigore della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1 (Introduzione del principio del pareggio di bilancio nella Carta costituzionale), l'inasprirsi della crisi finanziaria e

il peggioramento della situazione economica degli enti territoriali hanno indotto il legislatore statale a interdire inequivocabilmente tale pratica. Attualmente i mutui autorizzati devono essere stipulati nell'anno di autorizzazione e tale stipulazione deve necessariamente precedere, secondo i principi generali, l'avvio di qualsiasi procedura di spesa con essi finanziata.

Si è dovuto tuttavia prendere atto dei dissesti pregressi, consentendo il recupero dei prestiti già autorizzati in passato ma non perfezionati e ciò solo fino alla fine dell'esercizio 2016. In questo senso è intervenuto l'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011 – comma aggiunto dall'art. 1, comma 1, lettera aa) del decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126 (Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42) – il quale dispone: «2. A decorrere dal 2016, il disavanzo di amministrazione derivante dal debito autorizzato e non contratto per finanziare spesa di investimento, risultante dal rendiconto 2015, può essere coperto con il ricorso al debito che può essere contratto solo per far fronte ad effettive esigenze di cassa». Successivamente, tale facoltà, con ulteriori limitazioni, è stata prorogata a tutto il 2016 dall'art. 1, comma 688-bis, della legge n. 208 del 2015, introdotto dall'art. 10, comma 3, del decreto-legge 24 giugno 2016, n. 113 (Misure finanziarie urgenti per gli enti territoriali e il territorio), convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2016, n. 160.

Si tratta di un intervento straordinario per la messa in sicurezza dei conti regionali gravemente pregiudicati dalla descritta prassi: in definitiva l'eccezionale misura legislativa denota, come in analoghe occasioni, «l'esigenza dello Stato di fronteggiare un problema non circoscritto alla sola Regione […]. L'indirizzo della subentrata legislazione statale […] prende in sostanza le mosse dal presupposto che in una fase di complesse operazioni di riaccertamento» della reale situazione finanziaria delle Regioni, «i disavanzi emersi non possano essere riassorbiti in un solo ciclo di bilancio ma richiedano inevitabilmente misure di più ampio respiro temporale» (sentenza n. 107 del 2016). Ciò ha consentito, ove possibile, associare a spese di investimento non adeguatamente coperte nel passato la stipulazione dei mutui nei casi in cui la non corretta prassi regionale perpetuatasi oltre la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3 (Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione), avesse contemporaneamente prodotto un disavanzo economico e un deficit di liquidità. La normativa, infatti, contempla un duplice vincolo: a) quello del previo riscontro delle esigenze effettive di cassa; b) quello secondo il quale deve essere rigorosamente mantenuta la destinazione a programmi di investimento già autorizzati ma non finanziati negli esercizi precedenti.

4.2.2.− Nel caso della Regione Liguria l'ammontare dei mutui autorizzati e non contratti risulta pari ad oltre 117 milioni di euro e riguarda la somma dei mutui autorizzati risalenti agli esercizi finanziari 2008, 2009, 2014 e 2015.

Non può essere condivisa la tesi della Regione secondo cui sarebbe stato possibile avvalersi della facoltà di autorizzare nuovi mutui senza contrarli anche nel 2016, in virtù di quanto previsto dall'art. 1, comma 688-bis, della legge n. 208 del 2015. La Regione Liguria legge tale disposizione come una generale proroga del predetto istituto. Essa afferma che «[…] il mancato accertamento del mutuo autorizzato e non contratto, è del tutto temporaneo e reversibile, in quanto attraverso l'effettiva contrazione del prestito, che può avvenire in momenti successivi all'autorizzazione, il relativo disavanzo è assorbito dal bilancio a seguito della contabilizzazione delle poste di entrata».

L'art. 1, comma 688-bis, della legge n. 208 del 2015 stabilisce che «anche per l'esercizio 2016, per le sole regioni che nell'anno 2015 abbiano registrato indicatori annuali di tempestività dei pagamenti, calcolati e pubblicati secondo le modalità stabilite dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 22 settembre 2014, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.

265 del 14 novembre 2014, tenendo conto di quanto disposto dall'articolo 4, comma 4, del decreto-legge 19 giugno 2015, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 125, con un valore inferiore rispetto ai tempi di pagamento di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, e successive modificazioni, sono valide le disposizioni di cui al comma 2, dell'articolo 40, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, con riferimento alla copertura degli investimenti autorizzati».

La formulazione letterale della norma e il suo collegamento con le disposizioni a regime contenute nel d.lgs. n. 118 del 2011 consentono di smentire la tesi regionale secondo cui il mancato accertamento dei mutui negli esercizi precedenti sarebbe temporaneo e reversibile. Infatti, l'ulteriore ricorso all'indebitamento – sia pure nell'ambito delle precedenti autorizzazioni – è strettamente limitato, anche dalle disposizioni richiamate dalla Regione, alla ricorrenza delle situazioni previste dal citato art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011, e non potrebbe essere attivato ad nutum per altre finalità. Se tali particolari situazioni non ricorrono, e soprattutto se non riguardano fattispecie antecedenti al 2016, trovano pienamente applicazione le nuove previsioni contenute nell'art. 62 del d.lgs. n. 118 del 2011, che limitano il ricorso al debito e lo vincolano strettamente alla soddisfazione di esigenze per spese di investimento.

In proposito l'esplicita formulazione del comma 4 di tale articolo – il quale stabilisce che «Le entrate derivanti da operazioni di debito sono immediatamente accertate a seguito del perfezionamento delle relative obbligazioni, anche se non sono riscosse, e sono imputate agli esercizi in cui è prevista l'effettiva erogazione del finanziamento. Contestualmente è impegnata la spesa complessiva riguardante il rimborso dei prestiti, con imputazione agli esercizi secondo il piano di ammortamento, distintamente per la quota interessi e la quota capitale» – esclude tassativamente che si possa avviare qualsiasi operazione di investimento prima del perfezionamento del contratto di prestito.

La possibilità – prorogata al 2016 – di ricorrere effettivamente al debito, nei limiti di quello già autorizzato, è espressamente ristretta dalla norma alla sola necessità di fronteggiare effettive esigenze di cassa, e tali esigenze debbono essere altresì correlate al sostegno di spese per investimenti già in precedenza realizzati.

L'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011, quindi, tende a rendere possibile l'ulteriore ricorso al debito solamente per "sanare" e sorreggere quelle situazioni pregresse di spese di investimento già deliberate (o in alcuni casi ancora in corso di esecuzione) finanziate con mutui mai in concreto contratti (in tutto o in parte) anteriormente a tale sanatoria. Peraltro il sistema finanziario delle autonomie territoriali ha sempre imposto di farsi carico nell'esercizio successivo dei disavanzi derivanti dagli esercizi precedenti, provvedendo immediatamente al loro ripiano. Ne consegue che la tesi proposta dalla Regione è priva di addentellato positivo e contrasta anzi sia con la lettera che con lo spirito complessivo del sistema.

4.2.3.− In definitiva, la normativa statale di carattere temporaneo, originata dall'esigenza di mettere ordine in prassi regionali risalenti ma non più in linea con la regola aurea precedentemente menzionata con gli altri precetti costituzionali di natura finanziaria, costituisce un intervento eccezionale.

Priva di pregio è la tesi regionale secondo cui il mancato accertamento (recte: perfezionamento) del mutuo autorizzato e non contratto sarebbe temporaneo e reversibile. Al contrario, tale operazione è temporalmente circoscritta, nei termini sopra specificati, e subordinata alla precisa e analitica indicazione di tutte le spese di investimento – e della loro collocazione nei bilanci precedenti – realizzate negli esercizi anteriori al 2015. Il perfezionamento di tale sanatoria può avvenire solo con la contrazione dei relativi mutui e alle tassative condizioni previste dall'art. 40, comma 2, del d.lgs. n. 118 del 2011. Ogni ulteriore ipotesi di sanatoria normativa sarebbe in evidente contrasto – per i motivi già esposti – sia con

l'art. 81 Cost., sia con l'art. 119, sesto comma, Cost., il quale consente l'indebitamento di scopo per lo sviluppo e non per sanare spese a suo tempo non conformi al principio della previa copertura economica.

4.3.– Neppure il Fondo anticipazioni di liquidità può essere inserito – al contrario di quanto ritenuto dalla Regione Liguria – tra le partite attive ai fini della determinazione del risultato di amministrazione.

Tale Fondo, da restituire in un arco temporale esteso sino a trenta anni, è stato istituito in base agli artt. 2 e 3 del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35 (Disposizioni urgenti per il pagamento dei debiti scaduti della pubblica amministrazione, per il riequilibrio finanziario degli enti territoriali, nonché in materia di versamento di tributi degli enti locali), che consentivano alle Regioni di ottenere dallo Stato anticipazioni per pagare debiti scaduti e non onorati.

A seguito della sentenza di questa Corte n. 181 del 2015, il d.l. n. 179 del 2015 stabiliva, all'art. 1, le modalità per rappresentare correttamente in bilancio le anticipazioni incassate nel 2013 e 2014 e a decorrere dal 2015, in modo da sterilizzarne completamente gli effetti economici. Infine, la disciplina recata dal d.l. n. 179 del 2015, vigente pro tempore (cioè relativa all'esercizio finanziario 2015, oggetto del rendiconto approvato con la legge reg. Liguria n. 20 del 2016), è stata abrogata dall'art. 1, comma 705, della legge n. 208 del 2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e sostituita con quella dettata dall'art. 1, commi da 692 a 701, della medesima legge n. 208 del 2015.

Questa Corte con la sentenza n. 181 del 2015 nel dichiarare l'illegittimità costituzionale di analoghe disposizioni regionali, aveva posto in evidenza come le anticipazioni di liquidità dovessero essere neutralizzate sul piano della competenza, dovendosene limitare l'impiego per il pagamento di debiti, già presenti in bilancio ma scaduti e non onorati. In sostanza esse devono operare in termini di sola cassa per fronteggiare la carenza di liquidità e gli adempimenti conseguenti alla normativa nazionale ed europea.

Ne consegue che l'anticipazione di liquidità, per il suo carattere neutrale rispetto alla capacità di spesa dell'ente, deve essere finalizzata esclusivamente al pagamento dei debiti scaduti relativi a partite già presenti nelle scritture contabili di precedenti esercizi e non figurare come componente attiva del risultato di amministrazione.

4.4.− Un'ulteriore eccezione della resistente riguarda la complessità e l'articolazione degli allegati dai quali deriverebbe il calcolo contestato dal Presidente del Consiglio dei ministri.

Questa Corte non ignora la complessità tecnica delle regole di redazione dei bilanci degli enti territoriali e in particolare della redazione degli allegati schemi, caratterizzati da un alto grado di analiticità e, talvolta, da un rilevante deficit di chiarezza. In proposito è stato già affermato che tali regole devono essere assoggettate a interpretazione adeguatrice quando un loro potenziale significato possa entrare in collisione con i fondamentali principi di copertura della spesa e di equilibrio del bilancio contenuti nell'art. 81 Cost. e con gli altri precetti finanziari di rango costituzionale.

Ove ciò non sia possibile siffatte regole risulterebbero costituzionalmente illegittime.

Nel caso in esame, le pur complesse regole della legislazione statale, di cui è stata precedentemente richiamata la ratio, e gli allegati schemi dimostrativi non superano – alla luce di quanto rappresentato dalle parti in giudizio – il perimetro fissato dai precetti finanziari di rango costituzionale, mentre ciò avviene per il collegamento tra gli allegati di bilancio e la norma impugnata e tra i suddetti allegati e la precedente legge di approvazione del rendiconto 2015.

È bene comunque ribadire, con particolare riguardo all'elevata tecnicità degli allegati di bilancio e al conseguente deficit in termini di chiarezza, che la loro sofisticata articolazione deve essere necessariamente compensata – nel testo della legge di approvazione del rendiconto – da una trasparente, corretta, univoca, sintetica e inequivocabile indicazione del risultato di amministrazione e delle relative componenti di legge.

Tali caratteri non si riscontrano nella legge della Regione Liguria di approvazione del rendiconto 2015 – in ordine al cui rapporto di connessione e consequenzialità con la norma impugnata si disporrà in prosieguo – che presenta una struttura normativamente e logicamente incongrua.

5.− Deve essere peraltro precisato che la declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016 non produce effetti invalidanti nei confronti del Fondo crediti di dubbia esigibilità, il quale – come è noto – è un fondo rischi finalizzato a evitare l'utilizzo di entrate di dubbia e difficile esazione, in ragione del fatto che alla sua determinazione non sono intrinsecamente collegate la dimensione delle anticipazioni di liquidità e quella dei mutui autorizzati e non perfezionati.

Non di meno, tale Fondo – per effetto della presente declaratoria di illegittimità costituzionale – dovrà essere alimentato attraverso risorse alternative. Viene in questo caso in rilievo il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio, «precetto dinamico della gestione finanziaria (ex plurimis, sentenze n. 213 del 2008, n. 384 del 1991 e n. 1 del 1966), [il quale] consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche» (sentenza n. 250 del 2013). Anche per la Regione Liguria vale dunque – considerato il difetto genetico relativo all'impostazione della legge di assestamento del bilancio – la doverosità «dell'adozione di [ulteriori] appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione [ma] nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie [e, comunque, per le partite di spesa finanziariamente necessarie come il Fondo crediti di dubbia esigibilità]» (sentenza n. 250 del 2013; in senso conforme, sentenza n. 266 del 2013).

6.– In considerazione dell'inscindibile connessione genetica esistente con la norma impugnata e dell'indefettibile principio di continuità tra le risultanze dei bilanci che si succedono nel tempo, l'illegittimità costituzionale dell'art. 6 della legge reg. Liguria n. 26 del 2016 deve estendersi in via consequenziale, ai sensi dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), all'intera legge reg. Liguria n. 20 del 2016 di approvazione del rendiconto 2015.

L'evidente correlazione con la norma impugnata comporta infatti un rapporto di chiara consequenzialità con la decisione assunta in ordine alla stessa (in senso conforme, ex plurimis, sentenze n. 266 e n. 250 del 2013). Infatti, l'assenza di un risultato univoco di amministrazione, l'incongruità degli elementi aggregati per il suo calcolo e l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari – che richiede il collegamento genetico tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale – coinvolgono la legge di approvazione del rendiconto 2015 nella sua interezza, non essendo utilmente scindibili gli elementi che ne compongono la struttura.

L'efficacia di diritto sostanziale che il rendiconto riveste in riferimento ai risultati dai quali scaturisce la gestione finanziaria successiva e l'invalidità delle partite destinate, attraverso la necessaria aggregazione, a determinarne le risultanze, pregiudicano irrimediabilmente l'armonia logica e matematica che caratterizza funzionalmente il perseguimento dell'equilibrio del bilancio.

LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara l’illegittimità costituzionale dell’art. 6 della legge della Regione Liguria 2 novembre 2016, n. 26 (Assestamento al bilancio di previsione della Regione Liguria per gli anni finanziari 2016-2018);

2) dichiara, in via consequenziale, ai sensi dell’art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale), l’illegittimità costituzionale della legge della Regione Liguria 9 agosto 2016, n. 20 (Rendiconto generale dell’amministrazione della Regione Liguria per l’esercizio finanziario 2015).

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 7 novembre 2017.

F.to:

Paolo GROSSI, Presidente

Aldo CAROSI, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria il 20 dicembre 2017.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Le sentenze e le ordinanze della Corte costituzionale sono pubblicate nella prima serie speciale della Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana (a norma degli artt. 3 della legge 11 dicembre 1984, n. 839 e 21 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 1985, n. 1092) e nella Raccolta Ufficiale delle sentenze e ordinanze della Corte costituzionale (a norma dell'art. 29 delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, approvate dalla Corte costituzionale il 16 marzo 1956).

Il testo pubblicato nella Gazzetta Ufficiale fa interamente fede e prevale in caso di divergenza.