

**Sentenza:** 1° dicembre 2022, n. 268

**Materia:** armonizzazione dei bilanci pubblici

**Parametri invocati:** art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., in relazione all'art. 42, commi 12 e 14, e all'Allegato 4/2, principi contabili applicati di cui ai paragrafi 9.2.26 e 9.2.28, 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 artt. 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42).

**Giudizio:** legittimità costituzionale in via principale

**Ricorrente:** Presidente del Consiglio dei Ministri

**Oggetto:** legge reg. Molise n. 17 del 2020 (Rendiconto generale della Regione Molise per l'esercizio finanziario 2019), e, in particolare, la Tabella 1 contenuta nell'Allegato 30 alla medesima legge e la legge reg. Molise n. 3 del 2021

**Esito:**

- 1) illegittimità costituzionale dell'art. 12, comma 1, lettera dd), della legge della Regione Molise 30 dicembre 2020, n. 17 (Rendiconto generale della Regione Molise per l'esercizio finanziario 2019) e del relativo Allegato 30 (Relazione al Conto del Bilancio e alla gestione economico patrimoniale, contenente anche la nota informativa sugli strumenti finanziari derivati della Regione), nella parte in cui dispongono le modalità di copertura del disavanzo di amministrazione derivante dalla gestione dell'esercizio 2019;
- 2) illegittimità costituzionale della legge della Regione Molise 4 maggio 2021, n. 3 (Bilancio di previsione pluriennale per il triennio 2021-2023).

**Estensore nota:** Claudia Prina Racchetto

**Sintesi:**

Nel primo dei due ricorsi proposti, il ricorrente evidenzia che dai dati della Tabella 1, contenuta nell'Allegato 30 (Relazione al Conto del Bilancio e alla gestione economico patrimoniale, contenente anche la nota informativa sugli strumenti finanziari derivati della Regione) approvato con l'art. 12 della legge reg. Molise n. 17 del 2020, relativa alla «Verifica ripiano componenti del disavanzo al 31 dicembre 2018», risulta un peggioramento del disavanzo pari a euro 21.740.555,10, corrispondente alla differenza tra il disavanzo registrato nel rendiconto 2019 (pari a euro 533.485.728,21) e quello accertato con il rendiconto 2018 (pari a euro 511.745.173,11). A suo giudizio, tale Tabella sarebbe costituzionalmente illegittima perché in contrasto con l'art. 42, commi 12 e 14, del d.lgs. n. 118 del 2011, e con l'Allegato 4/2, principi contabili applicati contenuti nei paragrafi 9.2.26 e 9.2.28 del medesimo decreto, che individuano le modalità di determinazione del risultato di amministrazione con specifico riferimento ai disavanzi. La corretta applicazione dei suddetti principi contabili, avrebbe imposto che – in caso di approvazione del rendiconto in termini – le quote di disavanzo applicate all'esercizio 2019 del bilancio di previsione 2019-2021, e non recuperate (pari a euro 19.647.433,60), fossero interamente applicate all'esercizio 2020, in aggiunta alle quote di recupero previste dai piani di rientro per tale esercizio (pari a euro 19.734.165,28). L'eventuale ulteriore disavanzo, invece, avrebbe potuto essere applicato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura. Tuttavia, in considerazione della tardiva approvazione del rendiconto (essendo l'esercizio 2020 ormai concluso), il ricorrente ritiene che la quota di disavanzo applicata al 2019, non recuperata né nell'anno di riferimento né nel corso del 2020, nonché l'ulteriore disavanzo emerso in corso di gestione, avrebbero dovuto essere

applicati per intero nel 2021 e non negli esercizi successivi, in aggiunta alle quote di recupero previste dai piani di rientro per tale esercizio. Di conseguenza, non sarebbero correttamente determinati i risultati riportati nelle Tabelle allegate alla Relazione sulla gestione, relative alla composizione e alle modalità di ripiano del risultato di amministrazione, di cui al principio contabile applicato contenuto nel paragrafo 13.10.3 dell'Allegato 4/1 al d.lgs. n. 118 del 2011. L'Avvocatura generale dello Stato afferma inoltre che le criticità indicate sarebbero superabili «solo se la Regione sostituisse, in sede di bilancio di previsione 2021-2023, oppure nella prima legge di variazione utile, le suddette tabelle della Relazione sulla gestione allegata al rendiconto 2019, quantificando in euro 21.740.555,10 la quota di disavanzo al 31/12/2019 derivante dalla gestione 2019 e modificando le tabelle medesime in maniera conforme a quanto finora indicato al fine di consentire l'applicazione del principio applicato "9.2.28" dell'Allegato 4/2 del d.lgs. n. 118/2011».

Per quanto concerne, invece, il secondo ricorso, la difesa erariale evidenzia che le Tabelle relative alla composizione e alla copertura del disavanzo presunto rappresentate nella Nota integrativa, contenuta a sua volta nell'Allegato 16, approvato dall'art. 2, comma 1, lettera p), della legge reg. Molise n. 3 del 2021, avrebbero erroneamente riportato le quote di ripiano del disavanzo emerso nel corso dell'esercizio 2019, imputandole a tutti gli esercizi considerati dal bilancio di previsione, così violando il principio, più volte ribadito dalla giurisprudenza costituzionale, sulla tempistica delle modalità di copertura del disavanzo. La legge reg. Molise n. 3 del 2021, contravvenendo ai principi contabili stabiliti dal d.lgs. n. 118 del 2011, precisamente all'art. 42, commi 12 e 14, e all'Allegato 4/2, principi contabili applicati di cui ai paragrafi 9.2.26 e 9.2.28, violerebbe l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., producendo effetti in termini di «errate registrazioni contabili riguardanti l'intero bilancio di previsione ed i suoi allegati».

Data la evidente connessione dei due giudizi, concernenti norme regionali che disciplinano le modalità di rientro dal disavanzo dell'esercizio 2019, censurate in riferimento al medesimo parametro costituzionale, essi sono stati riuniti e decisi con un'unica pronuncia.

Successivamente alla proposizione dei ricorsi, la Regione Molise, in data 29 dicembre 2021, ha approvato le leggi regionali n. 6 e n. 7. Per effetto del disavanzo accertato al 31 dicembre 2020 – pari a euro 494.258.381,92 che, rispetto al disavanzo al 31 dicembre 2019 (pari a euro 533.485.728,21), segna un recupero di euro 39.227.346,29 – la legge reg. Molise n. 7 del 2021 ha modificato le modalità di ripiano del disavanzo emerso nel 2019, applicandolo per intero al 2021. Tale circostanza è confermata anche dalla successiva legge della Regione Molise 24 maggio 2022, n. 9 (Bilancio di previsione pluriennale per il triennio 2022-2024), che attesta un disavanzo presunto al 31 dicembre 2021 pari a euro 452.496.381,54, con un recupero nel 2021 di euro 41.762.000,36, rispetto al disavanzo accertato dal rendiconto 2020 (pari a euro 494.258.381,92), sufficiente a ripianare per intero la quota di disavanzo 2019 non ancora ripianata nel 2020 (pari a euro 154.252,59), nonché il maggiore disavanzo emerso sempre nel 2019 (pari a euro 21.740.555,10), con un miglioramento di euro 44.542,03 rispetto all'obiettivo da piano di rientro.

Secondo la Corte, le modificazioni apportate dal legislatore regionale non possono ritenersi soddisfattive delle pretese del ricorrente, nonostante abbiano rimodulato i tempi del ripiano del disavanzo nel senso auspicato nel ricorso. A suo giudizio, la valutazione sulla copertura, ai fini della cessazione della materia del contendere, deve essere condotta scrupolosamente, in termini di attendibilità. Anche la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per il Molise, nella relazione sulla parifica del rendiconto 2020 ha riscontrato numerosi profili di problematicità non tanto sulla capacità della Regione Molise di ripianare una maggiore quota di disavanzo, quanto sulle modalità di copertura. Pertanto, il richiamato ius superveniens, per la tardività con cui è stato approvato nonché per i rilievi formulati dalla Corte dei conti, non è supportato da elementi idonei a far ritenere attendibile la copertura nel corso del 2021 del maggiore disavanzo dichiarato e, quindi, a ritenere soddisfattive le modifiche intervenute ai fini della cessazione della materia del contendere.

Quanto alla mancata applicazione medio tempore delle norme impugnate, deve osservarsi che la modifica da parte del richiamato ius superveniens decorre dal 31 dicembre 2021 e quindi interviene non solo a esercizio pressoché concluso, ma soprattutto a ben sette mesi di distanza dall'entrata in

vigore della legge reg. Molise n. 3 del 2021. Pertanto, l'esame delle questioni deve comunque compiersi con riferimento alla versione originaria delle norme impugnate. Infatti, anche a prescindere dalla verifica del carattere satisfattivo delle modifiche introdotte, l'assenza di deduzioni sulla mancata applicazione medio tempore delle norme impugnate, «anche in considerazione del tempo di vigenza (sette mesi), esclude la cessazione della materia del contendere (da ultimo, sentenza n. 187 del 2022)» (sentenza n. 235 del 2022, nonché, nello stesso senso, ex multis, sentenze n. 240 del 2022 e n. 246 del 2021).

La Corte ha in primo luogo ritenuto fondata la questione promossa nei confronti dell'art. 12, comma 1, lettera dd), della legge reg. Molise n. 17 del 2020, nella parte in cui dispone il ripiano del disavanzo di amministrazione non recuperato nel corso dell'esercizio 2019, nonché dell'ulteriore disavanzo emerso nel medesimo anno in più esercizi.

Come evidenziato dal ricorrente, i principi contabili applicati contenuti nei paragrafi 9.2.26 e 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 disciplinano gli effetti della «tardiva approvazione» del rendiconto di un esercizio, che, in quanto tale, «non consente l'applicazione del disavanzo al bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui il disavanzo si è formato».

Da tali principi consegue che, in caso di approvazione tardiva, il disavanzo di amministrazione non ripianato in corso di esercizio, nonché l'eventuale ulteriore disavanzo emerso, sono ripianati applicandoli per l'intero importo all'esercizio in corso di gestione.

In proposito la Corte ha di recente ricordato che «[q]uando l'ente non abbia approvato il rendiconto di un determinato esercizio e non abbia recuperato il relativo disavanzo presunto entro quello successivo, è tenuto a ripianarlo per intero nell'esercizio in cui il disavanzo effettivo emerge, rimanendo preclusa la possibilità di considerarlo un “nuovo” disavanzo, cui applicare il ripiano triennale» (sentenza n. 246 del 2021).

Tale è la situazione verificatasi per l'esercizio finanziario 2019 della Regione Molise, il cui rendiconto non è stato approvato dal Consiglio regionale né entro il 30 settembre 2020, termine eccezionale in vigore nell'anno 2020 per l'emergenza epidemiologica da COVID-19, né nel successivo tempo utile a consentire, mediante variazioni al bilancio dell'esercizio 2020, l'adozione delle misure di recupero del disavanzo 2019. L'approvazione del rendiconto 2019 e del relativo disavanzo è, infatti, avvenuta soltanto a esercizio concluso, ossia il 30 dicembre 2020 e, pertanto, essendo tardiva, il disavanzo non ripianato, nonché l'ulteriore disavanzo emerso, non potevano che essere oggetto di recupero «per l'intero importo [ne]ll'esercizio in corso di gestione», ossia l'esercizio 2021, in base ai citati principi contabili applicati contenuti nei paragrafi 9.2.26 e 9.2.28.

La legge reg. Molise n. 17 del 2020 ha accertato un disavanzo al 31 dicembre 2019 pari a euro 533.485.728,21 aumentato, rispetto a quanto accertato nel 2018, di euro 21.740.555,10, cifra che corrisponde al maggiore disavanzo emerso in corso di gestione 2019. L'approvazione tardiva del rendiconto relativo al 2019 ha di fatto reso impossibile non solo applicare il disavanzo non ripianato (pari a euro 19.647.433,60) al primo esercizio del bilancio di previsione dell'esercizio in corso di gestione (ossia 2020), ma ha anche “consumato” la possibilità di ripianare l'ulteriore disavanzo (pari a euro 21.740.555,10) negli esercizi considerati del bilancio di previsione.

Da ciò deriva che l'intero ammontare di disavanzo non ripianato nel 2019 avrebbe dovuto essere applicato, per intero, all'esercizio 2021, ai sensi di quanto prescrive il combinato dei richiamati principi contabili applicati di cui ai paragrafi 9.2.26 e 9.2.28, a loro volta espressione della esigenza di armonizzare i bilanci pubblici quanto allo specifico profilo della disciplina del disavanzo di amministrazione e della uniformità dei tempi del suo ripiano (ex multis, sentenze n. 246 e n. 235 del 2021). Le previsioni regionali impugnate, pertanto, si pongono in contrasto con l'evocato art. 42, commi 12 e 14, del d.lgs. n. 118 del 2011 e, di conseguenza, violano l'art. 117, secondo comma, lettera e), Cost., che prevede la competenza legislativa esclusiva dello Stato in tema di armonizzazione dei bilanci pubblici.

In considerazione di ciò la Corte ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 12, comma 1, lettera dd), della legge reg. Molise n. 17 del 2020 e dell'Allegato 30 (Relazione al Conto del Bilancio e alla gestione economico patrimoniale, contenente anche la nota informativa sugli strumenti

finanziari derivati della Regione), nella parte in cui dispongono le modalità di copertura del disavanzo derivante dalla gestione dell'esercizio 2019.

La Corte ha altresì ritenuto fondata anche la questione promossa nei confronti della legge reg. Molise n. 3 del 2021, incentrata sempre sulle modalità di ripiano del disavanzo non recuperato ed emerso nel corso del 2019.

Le Tabelle relative alla composizione e alla copertura del disavanzo, rappresentate nell'Allegato 16 contenente la Nota integrativa, approvato con l'art. 2, comma 1, lettera p), della legge reg. Molise n. 3 del 2021, applicano al 2021 la quota di disavanzo non ripianato relativa al 2019, e derivante da precedenti piani di rientro nonché da anticipazioni di liquidità mentre, il maggiore disavanzo generato dalla gestione 2019 (pari a euro 21.740.555,10) viene applicato in parte nel 2022 (per una quota pari a euro 11.740.555,10) e in parte al 2023 (per la rimanente quota pari a euro 10.000.000,00), giusta deliberazione della Giunta regionale del 29 marzo 2021, n. 60, con cui la Regione ha approvato il piano di rientro.

La corretta applicazione dei principi contabili di cui all'art. 42, commi 12 e 14, nonché dei principi contabili applicati contenuti nei paragrafi 9.2.26 e 9.2.28 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118 del 2011 impone che alla quota di disavanzo da ripianare per il 2021 debba aggiungersi per intero quanto non recuperato nel 2019. Pertanto, l'ammontare di disavanzo da ripianare nel 2021 avrebbe dovuto includere, oltre alla quota da recuperare in quell'esercizio, in attuazione delle previsioni dei precedenti piani di rientro (pari a euro 19.822.650,66), anche l'intero disavanzo non ripianato nel 2019 (pari a euro 41.387.988,70). Da ciò consegue che l'intero bilancio di previsione 2021, di cui alla impugnata legge regionale n. 3 del 2021, risulta sottostimato quanto all'importo del disavanzo da recuperare, che va iscritto «prima di tutte le spese» (art. 42, comma 1, del d.lgs. n. 118 del 2011).

Secondo la Corte, la modifica delle modalità di ripiano intervenuta ad esercizio quasi ultimato è sintomatica di una condotta contraria ai principi in tema di sana gestione finanziaria, necessariamente tendente all'equilibrio del bilancio. A suo giudizio, «il principio dell'equilibrio tendenziale del bilancio è un “precetto dinamico della gestione finanziaria [il quale] consiste nella continua ricerca di un armonico e simmetrico bilanciamento tra risorse disponibili e spese necessarie per il perseguimento delle finalità pubbliche”. Anche per la Regione Molise vale dunque la doverosità dell'adozione di “appropriate variazioni del bilancio di previsione, in ordine alla cui concreta configurazione permane la discrezionalità dell'amministrazione nel rispetto del principio di priorità dell'impiego delle risorse disponibili per le spese obbligatorie e, comunque, per le obbligazioni perfezionate, in scadenza o scadute” (sentenza n. 250 del 2013)».

Pertanto, per la Corte, l'illegittima applicazione dei principi contabili sul ripiano del disavanzo accumulato nell'esercizio 2019, pregiudicando la correttezza e l'attendibilità dei valori contabili presi a riferimento per la costruzione degli equilibri degli esercizi successivi, e ponendosi conseguentemente in insanabile contrasto rispetto «[al]l'inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari [...] che richiede il collegamento genetico tra i bilanci secondo la loro sequenza temporale» (sentenza n. 274 del 2017), comporta l'illegittimità costituzionale dell'intera legge reg. Molise n. 3 del 2021