Sentenza n. 23/2019/EL

R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONI RIUNITE IN SEDE GIURISDIZIONALE

in speciale composizione

composta dai seguenti magistrati:

Mario PISCHEDDA **Presidente**

Massimo ROMANO **Consigliere**

Adelisa CORSETTI **Consigliere**

Pierpaolo GRASSO **Consigliere**

Giulia DE FRANCISCIS **Consigliere**

Massimo BALESTIERI **Consigliere**

Francesco SUCAMELI **Primo referendario (relatore)**

ha emanato la seguente

S E NT E N Z A

Nel giudizio **n. 645/SR/EL** sul ricorso proposto dal **Comune di SIENA** ex art. 173 c.g.c in persona del Vicesindaco *pro tempore* dott. Andrea Corsi, rappresentato e difeso dall'avv. Stefano Ciulli, con elezione di domicilio digitale presso l'indirizzo di posta elettronica certificata stefano.ciulli@firenze.pecavvocati.it;

per l'annullamento

o comunque la riforma della deliberazione n. 80/2019/PRSP della

Sezione regionale di controllo per la Toscana della Corte dei conti, depositata il 6 marzo 2019, relativa ai rendiconti degli anni 2015 e 2016 del Comune di Siena;

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 nella pubblica udienza del 22 maggio 2019 il relatore, Primo referendario Francesco Sucameli, l'avv. Stefano Ciulli e il rappresentante del Pubblico Ministero, nella persona del Vice Procuratore generale Paola Briguori.

F A T T O

1. Con deliberazione n. 80/2019/PRSP del 6 marzo 2019, la Sezione regionale di controllo per la Toscana, nell'ambito dei controlli ai sensi dell'art. 148-bis del D.lgs. n. 267/2000, recante il Testo unico degli enti locali (Tuel), ha accertato diverse irregolarità in ordine alle rendicontazioni 2015 e 2016 del Comune di Siena, incidenti sugli equilibri di bilancio.

Segnatamente, la Sezione ha contestato al predetto Comune la sussistenza di un disavanzo di amministrazione effettivo superiore a quello rilevato nei rendiconti approvati dal Consiglio comunale.

Rispetto al 2016, a fronte di un disavanzo di amministrazione rendicontato e accertato in euro 7.792.145,76 (Riga "E", c.d. "parte disponibile"), la Sezione ha rideterminato il disavanzo effettivo di

amministrazione in euro 22.977.011,14, con un differenziale pari a euro 15.184.865,38.

La riclassificazione in aumento del risultato di amministrazione è derivata dall'accertamento della mancata apposizione di vincoli aggiuntivi per euro 13.794.219,00 (fondi c.d. vincolati, Riga "C") e dalla mancata ulteriore riserva sul risultato di amministrazione di somme destinate ad investimenti per euro 1.390.646,38 (c.d. fondi destinati, Riga "D").

Tra le altre illegittimità rilevate, più in particolare, la Sezione ha contestato l'errata quantificazione dei fondi vincolati per effetto di una insufficiente apposizione di vincoli collegati ad economie generate dalla rinegoziazione di mutui. La pronuncia, sul punto, osserva la violazione di fondamentali principi del sistema della contabilità pubblica, in particolare la violazione del contenuto e della *ratio* della c.d. *golden rule* (art. 119, comma 6 Cost.), sanzionato altresì ai sensi dell'art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Segnatamente, secondo una giurisprudenza diffusa, coerente con quella della stessa Sezione toscana (cfr. la deliberazione n. 227/2014/PRSP ed il parere n. 27/2011/PAR,) le economie derivanti da rinegoziazione mutui non possono essere destinate a spese diverse da quelle di investimento, onde evitare l'elusione dell'art. 119 comma 6 Cost..

1.1. Il Comune, ha impugnato la deliberazione limitatamente alla parte attinente alla rideterminazione di vincoli aggiuntivi aventi titolo in economie conseguite per la rinegoziazione dei Buoni ordinari

comunali (di seguito, BOC), articolando il ricorso su un solo motivo.

Tale motivo consiste nell'asserita violazione o falsa applicazione, *sub specie* di eccesso di potere e difetto di istruttoria, del combinato disposto delle seguenti norme, giuridiche: il principio della necessaria destinazione dei mutui ad investimenti e della correlata necessaria deflazione dei vincoli in caso di raggiungimento dell'obiettivo di spesa (l'art. 119, comma 6, Cost.; l'art. 30 comma 15 della L. n. 289/2002); il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (D.lgs. n. 118/2011, art. 3 comma e All.1, principio generale n. 18) , nonché, infine, della norma speciale che introduce delle deroghe speciali sulla destinazione delle economie da rinegoziazione da mutui (art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, conv. L. n. 125/2015).

La pretesa e il *petitum* sostanziale sotteso al ricorso è quello di dare evidenza sul risultato di amministrazione, in termini di vincoli, alla riduzione dell'indebitamento, in ragione della corretta interpretazione che occorre dare del combinato disposto delle norme sopra evidenziate.

Il vizio di legge dedotto consiste sostanzialmente nell'applicazione rigida della c.d. *golden rule*, pur in presenza dell'evidenza del raggiungimento dell'obiettivo di legge, ovvero la previa estinzione del mutuo sottostante.

In termini concreti e quantitativi, il punto controverso della deliberazione riguarda la quantificazione dei fondi vincolati, in ragione delle economie da rinegoziazione. Nella ricostruzione dei fatti contabili

effettuata dalla Sezione, prendendo a riferimento il ricalcolo più recente (rendiconto 2016), il risultato dovrebbe essere riclassificato e peggiorato, in modo da aumentare i fondi vincolati, riportandolo al valore già quantificato in sede di riaccertamento straordinario (vale a dire, alla data del 1° gennaio 2015, euro 6.983.515,99 euro). Viceversa, per il Comune tale importo deve quantificarsi in diminuzione, come da rendiconto, in euro 4.851.752,00.

Il differenziale tra le due quantificazioni è determinato dal controverso titolo giuridico ad abbattere i fondi vincolati. Secondo il Comune, i "vincoli" sulle rinegoziazioni sono riducibili per euro 2.131.763,99, in quanto si è registrata una progressiva e corrispondente diminuzione/estinzione anticipata dei BOC a suo tempo emessi.

Ad avviso della Sezione, per contro, tale riduzione sarebbe indebita in quanto realizzerebbe una destinazione di risorse vincolate (le economie da rinegoziazione) verso spese diverse da quelle di investimento.

Il Comune ha fatto ricorso ritenendo errato l'accertamento sul punto, in particolare ha criticato l'assunto interpretativo, secondo cui la sorte dei vincoli originari, geminati per effetto delle rinegoziazioni dei BOC emessi, rimarrebbe del tutto indifferente alla vicenda dell'indebitamento sottostante, impedendo il recupero di spazi finanziari e la riduzione del disavanzo. Ciò avrebbe un effetto iperprudenziale sul bilancio del Comune, non giustificato dalla ormai ridotta esposizione dell'Ente sul mercato finanziario.

La rappresentazione di bilancio imposta dall'accertamento della Sezione, infatti, cozzerebbe col fatto che il Comune avrebbe

completato, persino in anticipo, il pagamento dei BOC (l'ultima rata dei BOC rinegoziati sarebbe scaduta il 1° ottobre 2020, e tuttavia il pagamento sarebbe stato ultimato in anticipo, alla scadenza del 1° aprile 2019, con un mandato emesso il 26 marzo 2016).

2. Le economie da rinegoziazione, infatti, sono solo l'effetto contabile della necessità di conservare risorse destinate al rientro dall'esposizione verso il mercato finanziario, generata dall'emissione di strumenti consentiti dalla Legge n. 724/1994 (art. 35): tale legge ha permesso agli enti locali di emettere titoli di debito (ossia di chiedere prestiti ai risparmiatori e sul mercato), purché il risparmio raccolto fosse vincolato al finanziamento di investimenti in progetti esecutivi specifici.

L'operazione si è articolata nella emissione di 30 prestiti fra il 2003 e il 2010, con titoli di durata (e ammortamento) originariamente decennale.

Per altro verso, il costo finanziario dell'indebitamento non veniva inizialmente sostenuto dal Comune, il quale era di fatto "manlevato" dagli oneri finanziari di ammortamento dalla Fondazione Monte dei Paschi di Siena, che erogava regolarmente contributi a favore dell'Ente locale ("contribuzioni in conto" MPS, su cui la Sezione toscana ha emesso accertamenti con le deliberazioni nn. 22 e 191/2013/PRSP).

2.1. La Fondazione ha regolarmente concesso tali contributi al Comune fino al 2012, quando, per le note vicende di cronaca direttamente riguardanti il gruppo bancario MPS, tali

contribuzioni sono state interrotte.

A seguito della repentina interruzione del sostegno esterno alla finanza pubblica dell'Ente locale, il Comune di Siena, per far fronte al costo finanziario dell'indebitamento (*recte*, del suo ammortamento), ha posto in essere un'operazione di rinegoziazione e ristrutturazione del debito finalizzata a ridurre il peso della spesa per l'ammortamento annuale dei mutui.

L'operazione di ristrutturazione finanziaria (progettata nel 2012) prevedeva un allungamento dei tempi di rimborso (rimodulazione) e parallelamente la programmazione dell'estinzione anticipata parziale dello stock di debito, ricorrendo ai proventi straordinari che sarebbero derivati dall'alienazione di beni del patrimonio disponibile.

La rimodulazione avrebbe dovuto interessare una quota importante del portafoglio emissioni obbligazionarie comunali (BOC), per un importo totale di euro 33.808.600,00. Il piano di ammortamento, rideterminato con deliberazione Commissario Straordinario n. 139 del 5 maggio 2012, adottata con i poteri del Consiglio Comunale, avrebbe comportato un risparmio di quota capitale nel periodo 2012-2015 di euro 13.142.509,93 e precisamente euro 4.109.450,00 nel 2012, di euro 4.334.808,63 nel 2013, di euro 3.276.971,19 nel 2014 e di euro 1.421.280,11 nel 2015) ed una successiva maggiore spesa nel periodo 2016-2020.

Di seguito si riporta il piano di ammortamento e la distribuzione delle economie e dei maggiori oneri per il periodo considerato.

PIANO AMMORTAMENTO BOC SIENA rata	**Q.te Capitale originaria**	**Q.te Capitale rineg.**	**Risparmi sett. 2012**	**totale economie**
01/10/12	4.109.450		4.109.450	
01/04/13	4.109.450	1.744.490	2.364.960	
01/10/13	3.757.950	1.788.102	1.969.848	
01/04/14	3.625.600	1.832.804	1.792.796	
01/10/14	3.362.800	1.878.624	1.484.176	
01/04/15	2.900.350	1.925.590	974.760	
01/10/15	2.420.250	1.973.730	446.520	
01/04/16	2.121.750	2.023.073	98.677	13.241.187
01/10/16	1.751.000	2.073.650	-322.650	
01/04/17	1.495.000	2.125.491	-630.491	
01/10/17	1.295.000	2.178.628	-883.628	
01/04/18	1.032.500	2.233.094	-1.200.594	
01/10/18	587.500	2.288.921	-1.701.421	
01/04/19	457.500	2.346.145	-1.888.645	
01/10/19	457.500	2.404.798	-1.947.298	
01/04/20	247.500	2.464.918	-2.217.418	
01/10/20	77.500	2.526.541	-2.449.041	-13.241.186
TOTALE	33.808.600	33.808.599	1	

2.2. A fine 2012, vigente ancora il vecchio sistema contabile, dopo una prima attuazione del programma di ristrutturazione finanziaria, il Comune di Siena evidenziava un avanzo formale di per euro 1,972 milioni. Tuttavia, per effetto di vincoli ed accantonamenti, già allora l'Ente locale evidenziava uno stato di disavanzo sostanziale di euro 4.059.617,04, determinato dall'impatto, sul risultato formale, delle seguenti poste: fondi vincolati per euro 6,032 milioni, di cui euro 4.109.450,00 corrispondenti all'economie realizzate con la rinegoziazione dei BOC (cfr. SRC Toscana, deliberazioni nn. 146 e 227/2014/PRSP).

3. Per recuperare tale disavanzo, a partire dal 2013, il Comune ha avviato un programma di dismissione del patrimonio

immobiliare, per destinarne il ricavato alla progressiva estinzione anticipata dei mutui. La misura correttiva era stata programmata in stretta connessione con la rinegoziazione. Come ricordato, la rimodulazione prevedeva economie fino al 2015 e un aumento, invece, della rata nel successivo lustro 2016-2020. Se da un lato, la rinegoziazione garantiva, per oltre un triennio, un minore impatto annuale delle rate di ammortamento, per altro verso, *medio tempore*, il Comune riteneva prioritario evitare l'effetto del futuro aggravio delle medesime rate, provvedendo ad estinguere anzitempo i mutui che le generavano.

L'operazione parallela di alienazione/estinzione è stata formalizzata nella deliberazione del Consiglio Comunale n. 126 del 12 novembre 2013, con la quale infatti si disponeva: «1) *di programmare l'estinzione anticipata parziale entro il 31.10.2015 dei n° 30 prestiti obbligazionari rinegoziati con delibera del Commissario Straordinario n. 139 del 05/09/2012 e successiva determinazione dirigenziale SF n. 1647 del 27/09/2012, aventi al 1.10.2012 un capitale residuo di € 33.808.600,00 (ed attualmente di €. 30.275.996,93) fino a concorrenza dell'importo di € 13.142.509,93;* 2) *di destinare a tal fine i proventi delle alienazioni come consentito dalla Legge n. 228 del 24/12/2012 (Legge di stabilità 2013) fra cui, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le cessioni/alienazioni di immobili; il riscatto del diritto di superficie e l'affrancamento dai vincoli degli alloggi peep; la cessione a titolo oneroso di immobilizzazioni immateriali e diritti pluriennali patrimoniali dell'Ente; le eventuali cessioni di partecipazioni societarie;* 3) *di rimettere al servizio economico-finanziario*

dell'Ente la definizione dei criteri tecnici di priorità nell'estinzione dei soprarichiamati BOC, anche in relazione all'andamento dei mercati dei tassi; 4) *di dare mandato al servizio economico-finanziario dell'Ente di procedere, a ciascuna delle seguenti scadenze di pagamento: 1.4.14; 1.10.14; 1.4.15; 1.10.15, al pagamento a titolo di estinzione anticipata di una quota capitale pari all'importo dei proventi da alienazione di patrimonio disponibile accertati a partire dall'esercizio 2013 ed effettivamente incassati in tempo utile per il pagamento stesso*».

3.1. Con successivo atto consiliare di salvaguardia degli equilibri di bilancio, nel settembre 2014, il Comune procedeva ad estendere la suddetta operazione fino al 31.10.2016, dato che alla data fissata non era stato ancora possibile procedere con tutte le alienazioni programmate (deliberazione consiliare n. 302/2014). Infine, con la Delibera C.C. n. 44/2015 si procedeva a parziale modifica della Delibera C.C. n. 126/2013, e si disponeva che, fermo restando l'importo del debito da ridurre, il Comune avrebbe estinto in luogo dei BOC altri mutui, in quanto, a causa del ribasso dei tassi di interesse di mercato, l'estinzione di tali diversi contratti avrebbe consentito all'Ente di fruire di indennizzi di estinzione nettamente inferiori a quelli che si erano venuti a determinare sui BOC.

3.2. In buona sostanza, il complessivo progetto di ristrutturazione del bilancio, sottostante alla delibera consiliare n. 126/2013 e successive modifiche, era quello di giungere all'abbattimento dei vincoli con una nuova operazione straordinaria «*sostanzialmente contraria alla precedente (quella che aveva originato il vincolo),*

consistente nell'estinzione anticipata di debito, da ottenere con la realizzazione di proventi di alienazioni patrimoniali. Tale manovra avrebbe avuto, come implicazione doppiamente virtuosa, quella di abbattere in maniera sensibile il consistente stock di debito esistente e di ridurre il carico delle rate prestiti sui bilanci degli esercizi successivi».

3.3. Tanto chiarito sul fatto di gestione sottostante, il Comune ha ritenuto di essere progressivamente legittimato a ridurre i vincoli di destinazione relativi alle economie da rinegoziazione, compensando progressivamente i vincoli con le estinzioni che man mano si realizzavano.

Cosicché, già nel 2013 e 2014, il Comune ha rendicontato vincoli in diminuzione, per effetto delle estinzioni anticipate dei BOC, operando una compensazione tra economie da rinegoziazione e valore delle alienazioni/estinzioni anticipate dei mutui.

Al momento del passaggio alla nuova contabilità armonizzata e nella rideterminazione del risultato di amministrazione secondo il nuovo paradigma contabile del D.lgs. n. 118/2011 e del D.lgs. n. 126/2014 (e quindi del nuovo art. 187 TUEL), coerentemente con tale interpretazione della funzione e natura del "vincolo" sulle economie da rinegoziazione, il montante delle economie era stato calcolato nella "Riga C" del prospetto dimostrativo (fondi vincolati, cfr. All. n. 10 D.lgs. n. 118/2011) ed era stato abbattuto del controvalore delle alienazioni impiegate ad estinzione dei mutui preesistenti. Segnatamente, la quota vincolata al 1° gennaio 2015, avente causa nel "fatto di gestione" della rinegoziazione (vale a dire euro 6.983.515,99),

in sede di riaccertamento straordinario, è stata determinata come differenza tra economie complessivamente realizzate a tale data (euro 11.721.229,82 euro) e le alienazioni complessivamente realizzate ed impiegate per l'estinzione dei mutui (euro 4.737.713,83).

3.4. Nel rendiconto 2015, risulta che l'Ente ha ridotto il suddetto vincolo accertato al 1° gennaio 2015 da euro 6.983.515,99 a euro 4.820.746,07. La rideterminazione del vincolo al termine dell'esercizio 2015 è stata effettuata, come in passato, calcolando il differenziale tra l'importo delle economie complessivamente realizzate nel periodo 2012-2015 (pari a euro 13.142.509,93) e le alienazioni complessivamente realizzate ed incassate fino all'esercizio 2015 (pari a euro 8.321.763,86).

Per contro, ad avviso della Sezione, con l'accertamento compiuto con la deliberazione n. 80/2019/PRSP, se per un verso, l'ulteriore economia di euro 1.421.280,11 non andrebbe conteggiata in aggiunta alla riserva "vincolata" (ex art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, conv. L. n. 125 e ss.mm.ii.), per altro verso, il vincolo complessivo doveva essere mantenuto in un valore pari a quello già accertato in sede di riaccertamento straordinario, rimanendo quanto meno invariato.

La Sezione argomenta evidenziando che la vicenda del mutuo è indipendente da quella dei vincoli generati dalla rinegoziazione. Poiché la rinegoziazione determina la formazione di spazi finanziari che consentono di espandere la capacità di spesa, tale capacità di spesa va impiegata per effettuare investimenti, analogamente alla fonte che li ha generati (il mutuo). In buona

sostanza il vincolo sarebbe generato solo incidentalmente dalle vicende del mutuo, rimanendo rilavante solo la necessità di destinazione ad investimenti.

3.5. Per il rendiconto 2016, la stessa pronuncia n. 80/2019/PRSP replica lo stesso ragionamento. Ne consegue, secondo la Sezione, che il vincolo da apporre su tali somme, per il 2016, avrebbe dovuto rimanere pari a euro 6.983.515,99, per contro il Comune ha rendicontato una riduzione a euro 4.851.752,00.

3.6. Il Comune, nel ricorso sostiene l'irrazionalità dell'accertamento dell'irregolarità e della tesi interpretativa sottostante, la quale sarebbe in contrasto con una precedente deliberazione con la quale la Sezione avrebbe avallato l'operato del Comune, creando affidamento, nel senso del recepimento dell'interpretazione dell'Ente locale.

Segnatamente la delibera n. 138/2017/PRSP sul rendiconto 2014 si sarebbe chiusa con un dispositivo di "presa d'atto" dei «*provvedimenti adottati dall'ente finalizzati al completo finanziamento, nel tempo, del maggior disavanzo (c.d. extra-deficit) al 1° gennaio 2015, rinviando alle successive attività del controllo la valutazione sull'effettività delle misure correttive assunte*". Poiché tra le misure correttive oggetto di relazione vi era anche la riduzione a consuntivo dei vincoli sulla base della logica contabile illustrata (la compensazione tra economie e rimborsi/estinzioni ai fini del calcolo del fondo vincolato), il *decisum* della Sezione, in quell'occasione, si sarebbe stabilizzato, entrando in conflitto con la pronuncia da cui scaturisce l'odierno ricorso.

3.7. In via subordinata, il Comune di Siena chiede a questa Corte di riqualificare i vincoli quali "fondi accantonati", in luogo di "fondi vincolati". In proposito, osserva il Comune che la formazione della riserva all'interno del fondo vincolato sarebbe un errore, determinato dal trascinamento di una tecnica contabile che era ammessa vigente il previgente sistema contabile, fondato sul D.lgs. n. 77/1995. Nel sistema del D.lgs. n. 118/2011 sarebbe più corretto considerare tale posta come "accantonata", in quanto ciò consentirebbe di ridurre a rendiconto l'"accantonamento" per un importo pari alla quota rimborsata (modalità ritenuta idonea per una fattispecie che presenta delle significative analogie con quella di cui si discute, ossia le "anticipazioni di liquidità" ai sensi del D.L. n. 35/2013, cfr. Sezione Autonomie, pronunce n. 14/2013/QMIG; n. 19/2014/QMIG e art. 4 del Decreto del Ministero dell'Economia del 4 agosto 2016), in luogo del macchinoso procedimento di applicazione al bilancio di avanzi vincolati. L'applicazione della quota vincolata del risultato di amministrazione dovrebbe avvenire, sulla base della disciplina dei "fondi vincolati", a fronte del rimborso di maggiori oneri dovuti alla rinegoziazione dei BOC.

4. Con memoria conclusionale depositata il 10 maggio la Procura ha preliminarmente eccepito l 'irregolarità della *procura ad litem* allegata al ricorso che risulta conferita dal vicesindaco e non già dal sindaco, che è il solo investito di tale potere.

Osserva la Procura che tale conferimento sarebbe legittimo solo nel caso in cui si dimostrasse la sussistenza di un impedimento a

provvedere da parte del sindaco *pro tempore*.

4.1. Nel merito, l'Ufficio requirente ha chiesto il rigetto del ricorso, in ragione dell'infondatezza del motivo dedotto, che si baserebbe su un equivoco di fondo. Il Comune di Siena ritiene, infatti, che le suddette economie siano destinate a riassorbirsi per effetto dello scorrere del tempo man mano che le rate rinegoziate vengono onorate, mentre i diversi fatti di gestione collegati alla vicenda della rinegoziazione/estinzione anticipata, oggetto di rappresentazione in bilancio – e segnatamente: a) le economie, b) il vincolo delle economie, c) la liquidità ottenuta per effetto delle alienazioni immobiliari ed impiegata ad estinzione dei mutui – non sono affatto in relazione contabile diretta.

Precisa infatti la Procura che le economie da rinegoziazione di un finanziamento generano un vincolo che può venire meno non se si estingue il mutuo originario, ma solo se è comprovato che la riserva è stata destinata a spesa d'investimento, in ragione della tutela della solidarietà intergenerazionale cui l'art. 119 comma 6 Cost. è a presidio.

Tale assunto ermeneutico troverebbe riscontro in un orientamento ormai consolidato delle Sezioni regionali, secondo cui il risparmio generato deve essere destinato a spese di investimento, con esclusione della possibilità di utilizzo di tali risorse per spese correnti (si veda, al riguardo: Sezione Controllo Toscana, 27/2011; Sezione Controllo Lombardia, 1027/2010; Sezione Controllo Emilia Romagna, 145/2014; Sezione Controllo Piemonte, 190/2014, 141/2012, 265/2012).

Unica eccezione ammessa dal nostro ordinamento in via ordinaria,

salva la disciplina speciale del D.M. 2 aprile 2015 (disciplinante le modalità di rientro dal c.d. extra-deficit da armonizzazione), è quella che riguarda altre entrate di parte capitale, per il finanziamento di operazioni straordinarie di riduzione del debito, quali le estinzioni anticipate, poiché in questo caso si realizzerebbe un indiretto accrescimento del patrimonio dell'ente, ridotto o depauperato al momento della contrazione dei BOC e della loro rinegoziazione.

Di conseguenza non rileverebbe più l'estinzione del mutuo sottostante, ma che l'economia (che genera una "risorsa" corrispondente ad un fondo sul risultato di amministrazione) sia effettivamente destinata a spesa d'investimento.

Inoltre, l'operazione propugnata dall'ente, e cioè lo svincolo delle economie in funzione delle alienazioni realizzate e finalizzate all'estinzione anticipata del debito, destinerebbe, di fatto, le risorse in conto capitale derivanti dalle economie per il finanziamento di una spesa corrente.

Infatti, la compensazione realizzata tra economie e rimborsi/estinzione dei mutui, abbattendo il vincolo, si traduce contabilmente nella riduzione di una quota di disavanzo, per definizione, di natura corrente (e, in ogni caso, l'ente non ha provato che esso abbia origine da squilibri di parte capitale, in conformità di quanto disposto dall'art. 188 TUEL).

Sempre argomentando sulla base dell'art. 188 Tuel (nella formulazione novellata dal dall'art. 74 del d.lgs. n. 118 del 2011, introdotto dal d.lgs. n. 126 del 2014), la Procura ha ricordato che le entrate per alienazioni

del patrimonio disponibile possono essere impiegate solo per la copertura di squilibri/disavanzi di parte capitale.

Quanto detto vale anche per le economie da rinegoziazione che, appunto, sarebbero da considerarsi alla stregua di entrate straordinarie da destinare a spese di investimento.

Di conseguenza, poiché il disavanzo del Comune di Siena ha carattere ordinario e non deriva dalla parte capitale, tale destinazione delle economie non è da ritenersi più ammissibile a partire dal 2015, anno di entrata in vigore del D.lgs. n. 118/2011, come novellato dal d.lgs., n. 126/2014, con i limiti oggi previsti per la destinazione di risorse di parte capitale alla copertura del disavanzo.

4.2. A supporto e conferma della fondatezza del ragionamento svolto dalla Sezione toscana, la Procura (come del resto la medesima deliberazione oggetto di impugnazione) evoca altresì l'art. 7, comma 2 del D.L. n. 78/2015.

La suddetta disposizione confermerebbe che, per gli anni diversi da quelli in cui la norma di preoccupa di inserire una eccezione, esiste un opposto principio generale che pone per tali economie un preciso vincolo di destinazione, e cioè ad investimenti.

La Sezione, inoltre, a suo avviso ne avrebbe fatto correttamente applicazione, escludendo le economie da rinegoziazione generate nel 2015 e 2016 dal "ricalcolo" del fondo vincolato.

4.3. L'Ufficio requirente, inoltre, ritiene del tutto privo di pregio l'assunto secondo cui la Sezione avrebbe prestato quiescenza all'interpretazione seguita dal Comune, nell'ambito dei controlli sul

rendiconto 2014.

In primo luogo, perché l'argomento sarebbe inconferente: la Sezione avrebbe solo dato atto di quanto dichiarato dall'ente che, fra le altre cose, aveva correlato il riassorbimento del vincolo di spesa scaturito dalle economie derivanti dalla rinegoziazione dei BOC con il riassorbimento dell'*extra-deficit*, e non con il disavanzo ordinario, quale è quello in questione.

In secondo luogo, la pronuncia n. 138/2017/PRSP, si è limitata a "prendere atto", ma non conteneva alcuna statuizione sulla regolarità/regolarità, rinviando successive attività di controllo per la piena valutazione dell'effettività delle misure correttive intraprese dall'ente. Tale valutazione è stata effettuata con la deliberazione oggetto di ricorso, laddove la Sezione si è espressa chiaramente contestando la metodologia adottata dall'ente.

4.4. Quanto alla richiesta subordinata del Comune di riclassificare le economie come somme concorrenti al valore dei fondi "accantonati" anziché di quelli "vincolati"" (con conseguente possibilità di riduzione dell'accantonamento nel risultato di amministrazione a fronte del rimborso delle quote residuali dei BOC), la Procura osserva in primo luogo che il vincolo è collegato a maggiori spazi finanziari che non devono essere semplicemente neutralizzati, ma proiettati a copertura di una spesa di investimento, a vantaggio delle generazioni future.

In secondo luogo, osserva che la soluzione realizzerebbe di fatto lo svincolo delle somme a copertura di spesa corrente (disavanzo pregresso indifferenziato).

5. Prima dell'udienza il Comune ha depositato una dichiarazione con la quale il Sindaco del Comune di Siena comprova e certifica il proprio impedimento, poiché all'atto della firma della procura non si trovava fisicamente in Italia per ragioni inerenti al suo ufficio.

6. Nel corso della discussione orale, il patrocinante del Comune ha affermato la legittimità della procura *ad litem*, richiamando la documentazione depositata, e l'Ufficio requirente ha dichiarato di prendere atto della sussistenza dei presupposti per le funzioni vicarie del Vicesindaco e quindi della regolarità della sottoscrizione della procura al difensore.

Per il resto le parti si sono richiamate agli atti scritti

D I R I T T O

1. In via preliminare, va dichiarata regolare la procura *ad litem* sottoscritta dal vice sindaco. Sul punto va ricordato che per costante giurisprudenza della Corte di Cassazione " *in tema di rappresentanza processuale del Comune, la causa di impedimento del sindaco a firmare direttamente la procura alle liti si presume esistente in virtù della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, restando a carico dell'interessato l'onere di dedurre e di provare l'insussistenza dei presupposti per l'esercizio dei poteri sostitutivi, sicché è valida la procura conferita dal vice sindaco ancorché sia stata omessa l'indicazione delle ragioni di assenza o impedimento del sindaco*" (Cass. sentt. nn. 11962/2016, 23261/2010).

In ogni caso si osserva che già la delibera di Giunta del 4 aprile (il giorno prima della scadenza del termine per il ricorso) oltre ad

autorizzare il ricorso contro la pronuncia della Sezione di controllo, incaricava il vicesindaco di firmare la procura in quanto il Primo Cittadino era assente per impegni istituzionali all'estero.

2. Nel merito, si deve preliminarmente ricordare che l'odierno giudizio non è un giudizio di impugnazione: esso, infatti, si svolge in unico grado ed attiene alla verifica della conformità a fatto e diritto della situazione di bilancio accertata dalla Sezione regionale di controllo, inteso come "ciclo di bilancio", tant'è che è possibile tenere conto, in un visione dinamica, di fatti di gestione sopravvenuti e di ius *superveniens* posteriori alla valutazione della Sezione di controllo, (cfr. Sezioni riunite, sentenze nn. 58/2015/EL, 1/2017/EL, 3/2017/EL e 17/2017/EL). Di conseguenza esso è delimitato esclusivamente dal tema costituito dai profili di illegittimità/irregolarità del bilancio medesimo evidenziati dagli accertamenti e delle correlate allegazioni contenute nella istanza di parte (artt. 11, comma 6, lett. *e),* 172 lett. *d)* e 173 c.g.c., che stabiliscono la celebrazione di un giudizio, nelle forme giurisdizionali, in "unico grado", con "giurisdizione piena ed esclusiva" cfr. Sezioni riunite, sentenze nn. 3/2014/EL, 11/2014/EL e 25/2016/EL). Le allegazioni di parte determinano un *novum iudicium* su tutto o parte dell'accertamento compiuto dalla Sezione regionale di controllo per il quale non sussistono i limiti devolutivi dell'appello (cfr. Sezioni riunite, sentenze nn. 2/2013/EL, 3/2014/EL e 1/2017/EL,); per tale ragione l'istanza di parte e le correlate allegazioni possono dare impulso all'attività istruttoria autonoma di queste Sezioni riunite

(artt. 176 e 96 c.g.c.; cfr. SS.RR. n. 3/2018/EL).

Occorre inoltre ricordare 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 poiché il bilancio è un ciclo, che si articola nella continuità delle scritture, dei rendiconti e dei loro effetti sulla programmazione, si può affermare che nel processo innanzi a queste Sezioni riunite, così come nel procedimento di controllo di legittimità-regolarità delle Sezioni regionali, oggetto del giudizio è sempre il "bene pubblico" bilancio (cfr. Corte Cost., sentenze n. 184/2016, n. 228/2017 e n. 274/2017, nonché Consiglio di Stato, sez. IV, sentenze 2200 e 2201/2018) e la sua conformità al diritto ed in particolare alla clausola generale di equilibrio (cfr. Corte cost. sent. n. 192/2012).

Detto in altri termini, poiché le Sezioni riunite in speciale composizione decidono in un "unico grado" (art. 11, comma 6 c.g.c.) e con giurisdizione per materia (art. 103 comma 2 Cost.), sulle deliberazioni delle Sezioni regionali di controllo, l'accertamento di illegittimità-irregolarità che esse svolgono sul bilancio degli enti territoriali – secondo il paradigma dell'art. 100, comma 2, Cost, prima parte, nell'ambito degli strumenti a presidio dell'effettività del diritto del bilancio previsti dall'art. 20 della L. n. 243/2012 (attuativo della L. cost. n. 1/2012) – viene introiettato e revisionato nelle forme del processo, attraverso gli interessi dei soggetti che fanno ricorso.

Pertanto, la giurisdizione di questo giudice è una giurisdizione essenzialmente di diritto oggettivo (cfr. Sezioni riunite, sentenze

nn. 5/2013/EL e 14/2014/EL), che si attiva per effetto "di parti" il cui interesse è intercettato dall'accertamento compiuto dalle Sezioni regionali, anche se rimane, quanto ad oggetto, focalizzato sulla conformità a diritto della concreta gestione del bilancio. Tale giurisdizione può essere attivata, mediante "l'istanza di parte", quando l'accertamento compiuto sul diritto (e sul fatto) di bilancio è in grado di ledere interessi concreti e soggettivizzati, giuridicamente rilevanti, secondo il paradigma della giurisdizione "esclusiva" (cfr. in questo senso *expressis verbis*. l'art. 243-quater comma 5 TUEL).

Tale giurisdizione per materia, è, quanto a *causa petendi,* estesa ad ogni situazione soggettiva meritevole di tutela secondo l'ordinamento giuridico (cfr. Sezioni riunite, sentenza n. 17/2019/EL), collegata alla corretta determinazione delle poste e dei saldi di bilancio sulla base dei fatti di gestione. Per quanto invece attiene al *petitum*, la giurisdizione verte su una richiesta di corretta determinazione dei saldi medesimi e dei conseguenti effetti di legge, come emerge dalla richiesta subordinata del ricorrente di riqualificare una parte dei "fondi vincolati" in "fondi accantonati". Per la stessa ragione, i motivi addotti dal ricorrente, se per un verso attivano il sindacato giudiziale, non lo delimitano, atteso il dovere ed il potere del giudice di qualificare gli stessi fatti di gestione, secondo diritto, per il principio "*iura novit curia*".

2.1. Tanto precisato, il *thema decidendum* dell'odierno giudizio è costituito dalla verifica della correttezza del risultato di amministrazione in relazione al fatto di gestione "economie da

rinegoziazione". Segnatamente, la Sezione Toscana con la deliberazione n. 80/2019/PRSP ha quantificato in aumento il disavanzo degli esercizi 2015 e 2016, giudicando illegittimo l'abbattimento dei vincoli accesi per economie da rinegoziazione a causa dell'estinzione anticipata dei mutui che tali economie hanno generato.

Il ricorso quindi intende ottenere, mediante la riforma dell'accertamento compiuto dalla Sezione toscana: a) la conferma delle quantificazioni dei vincoli per economie da rinegoziazione e segnatamente nella parte in cui il Comune computa in diminuzione l'importo delle quote di mutuo/BOC rinegoziato ed estinto; b) in via subordinata, l'accertamento della riconducibilità degli stessi importi nell'ambito delle quote "accantonate" nei fondi di cui alla lettera "B" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (All. n. 10, Dlgs. n. 118/2011), con la conseguente possibilità di abbattere a consuntivo l'accantonamento, man mano che si estingue la causa che ha determinato la sua costituzione (il mutuo mediante BOC), sul modello della contabilizzazione delle anticipazioni straordinarie di liquidità ex D.L. n. 35/2013.

2.2. L'unico articolato motivo su cui si basa il ricorso assume che la deliberazione della Sezione di controllo sarebbe stata adottata in violazione di legge e (impropriamente non trattandosi di un provvedimento amministrativo) con "eccesso di potere". L'accertamento dello squilibrio darebbe luogo, ad avviso del ricorrente, ad una non corretta esegesi dell'art. 119 comma 6 Cost. (c.d.

golden rule) e dei suoi corollari e, contemporaneamente, ad una lettura formalistica del diritto del bilancio, incapace così di rappresentare gli equilibri reali secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (All. 1, postulato n. 18 D.lgs. n. 118/2011). L'effetto dell'impostazione in diritto dell'accertamento compiuto dalla Sezione toscana sarebbe quello di non dare alcuna rilevanza all'alleggerimento della situazione debitoria in termini di disavanzo, rompendo la relazione tra economie da rinegoziazione ed il loro vincolo specifico di destinazione al ripiano dell'indebitamento contratto.

Il ricorso, inoltre, chiama in causa anche la violazione dell'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, il quale consentirebbe di abbattere i fondi generati dalle economie da rinegoziazione sul risultato di amministrazione.

Infine, sempre ad avviso del ricorrente, la stessa deliberazione contraddirebbe un precedente della stessa Sezione (SRC Toscana, deliberazione n. 138/2017/PRSP) che, in ordine alla tecnica di quantificazione dei fondi per economie sul rendiconto 2014, avrebbe "preso atto" dell'abbattimento progressivo degli stessi per effetto dei rimborsi di quota capitale dei mutui/BOC *medio tempore* intervenuti.

3. Il Collegio, esaminate le argomentazioni e le evidenze in atti, ritiene il ricorso parzialmente fondato. È infatti corretto assumere che il quadro legislativo vigente consente, in base a norme speciali, di utilizzare le economie da rinegoziazione per l'abbattimento del disavanzo. Ciò non dipende, come ritiene il Comune, dall'esistenza di una relazione diretta tra le economie da rinegoziazione e le vicende

del mutuo sottostante, in quanto: *i*) le economie non genarono "fondi vincolati" ma "fondi destinati", *ii)* non v'è una relazione diretta tra il vincolo di destinazione delle entrate da mutuo e quello generato sulle economie da rinegoziazione sulle risorse destinate al suo ammortamento; *iii)* l'ordinamento prevede una disciplina transitoria ed eccezionale che consente di destinare alla copertura del disavanzo le risorse in conto capitale che derivano da economie da rinegoziazione.

A tale esito il Collegio perviene osservando che:

a) i principi contabili, addirittura di rilevo costituzionale, impongono di allocare le economie da rinegoziazione tra i fonti "destinati" oggi compresi nella struttura del risultato di amministrazione e segnatamente nella lettera "D" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione (All. n. 10, Dlgs. n. 118/2011). Tali principi, consentono di pervenire infatti alle conclusioni di cui ai punti *i)* e *ii)*;
b) l'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, conv. L. n. 125/2015, introduce una norma eccezionale che autorizza a definire gli equilibri, tramite l'impiego delle economie da rinegoziazione a riduzione del disavanzo unitariamente considerato.

4. Quanto all'argomento sub a), occorre ricordare che il "vincolo" sulle economie da rinegoziazione discende una norma fondamentale del nostro sistema di contabilità pubblica: segnatamente, dall'art. 10 della L. n. 243/2012, attuativo dell'art. 119 comma 6, Cost.

La disposizione contiene due norme che connotano nei suoi fondamenti la disciplina del bilancio pubblico e dell'equilibrio, (cfr. C. Cost. sent. n. 18/2019): il divieto di destinare le entrate da indebitamento a spesa diversa da quelle di investimento e parallelamente, la regola della contestualità e sincronizzazione del piano di ammortamento alla vita utile del bene. Entrambe le regole si fondano sul principio della solidarietà intergenerazionale.

La regola di contestualità e di equi-durata dell'ammortamento rispetto alla vita utile del bene assicura non solo che le entrate da indebitamento siano destinate a spesa di investimento, ma anche che le risorse destinate a finanziare il rientro dal debito siano sostenute dalla generazione/i che gode/ono dell'utilità del bene. In pratica, l'art. 10 della L. n. 243/2012 come già l'art. 119 comma 6 Cost. proiettano l'indebitamento e, correlativamente, lo sforzo per il suo rientro verso la cura di interessi finanziari adespoti e durevoli, nell'ottica del principio di responsabilità/solidarietà generazionale ed intergenerazionale.

Infatti, coerentemente con il combinato disposto dell'art. 10 della L. n. 243/2012 e dell'art. 119 comma Cost. e la sua *ratio,* presumendo che i tempi di ammortamento originari fossero allineati alla vita utile del bene, se ne dovrebbe ricavare che il loro allungamento produce la creazione di economie di spesa sulle risorse di cui si è programmata la destinazione al rientro del debito.

Anche se tali economie, su spesa pluriennale, è stata finanziata verosimilmente con risorse di varia natura, l'unico modo per

garantire il rispetto dell'art. 10 (ed il principio di responsabilità/solidarietà generazionale) è quello di considerare tali economie delle riserve che devono essere impiegate, ugualmente, per spese di utilità pluriennale, a vantaggio o comunque non a detrimento delle generazioni non interessate dall'utilità del bene di cui si è finanziato l'acquisto (e che quindi non devono subire un costo di ammortamento ingiustificato). Di conseguenza, le economie devono essere impiegate per utilità che si traducono in un beneficio per la generazione che materialmente sostiene i costi di ammortamento.

Per potere assolvere a tale finalità ed evitare il discarico generazionale (ingiustificato) dei costi di ammortamento, il "risparmio" da rinegoziazione, nel sistema della contabilità pubblica, deve essere riservato sul risultato di amministrazione, attraverso appositi vincoli miranti agli impieghi di cui sopra, che vanno ad incidere sulla parte disponibile del risultato di amministrazione (lettera "E" del prospetto dimostrativo di cui all'All. n. 10 del D.lgs. n. 118/2011), attraverso uno dei fondi che oggi lo compongono (art. 187 Tuel), segnatamente, come si vedrà, attraverso la parte c.d. "destinata" dello stesso (lettera "C").

4.1. Non può infatti determinarsi un vincolo di tale specialità, da giustificare e generare effetti rilevanti anche per la cassa (art. 195 e 222 Tuel, cfr. SRC Campania, decisione n. 285/2016/PARI, Allegato A, §§ 5 e 5.1), in assenza di indicazioni sulla spesa che restringano in modo sostanziale la discrezionalità di bilancio. Un simile trattamento contabile, infatti, presuppone un dettaglio di finalizzazione nella

legge o negli atti da essa richiamati e presupposti, tale da ridurre in modo sostanziale l'autonomia di spesa dell'ente.

Appare evidente, del resto, come, a differenza del mutuo, che genera un vincolo specifico destinato ad investimento, le economie da rinegoziazione sono prive di tale specialità di destinazione.

Le prime, infatti, ricadono tra le entrate destinate ad una spesa determinata, attraverso un procedimento di specificazione che passa dalla legge e termina con un titolo che disciplina lo specifico affare finanziato (un titolo a carattere negoziale: il mutuo di scopo, il titolo emesso in base alla Legge n. 724/1994). I vincoli specifici, infatti, sono eccezionali e hanno fondamento diretto nella legge che a volte rinvia ad un procedimento, amministrativo o negoziale, di specificazione (art. 187, comma 3-ter Tuel).

Si tratta cioè di entrate connotate da una specifica destinazione, per le quali l'ordinamento prevede che, ove non impegnate, confluiscano in un'apposita "riserva" (fondo) del risultato di amministrazione.

Tale riserva, in presenza di tutte le condizioni di legge, può essere "utilizzata" per il finanziamento di quella spesa alla quale era *ab origine* destinata, quando diventerà esigibile (applicazione nel bilancio di previsione).

In generale, dunque, l'indebitamento (finanziamento di terzi, soggetto a restituzione secondo lo schema causale dell'art. 1813 c.c.) produce quote di "fondi vincolati" (prospetto del risultato di amministrazione, All. 10, D.lgs. n. 118/2011, Lettera C) in quanto

il filtro dell'art. 1322 c.c. impone di verificare la causa concreta del negozio e la sua non illiceità per contrasto con l'art. l'art. 119 comma 6 Cost. e l'art. 30, comma 15, della L. n. 289/2002).

Le entrate da indebitamento sono così destinate per legge ad un determinato investimento: infatti, il mutuo viene naturalmente agganciato ad uno scopo specifico e riconoscibile di investimento (mutuo c.d. di scopo, cfr. art. 187 comma 3-ter, lett. *b)* Tuel) a pena di illiceità della causa e di nullità ai sensi dell'art. 1418 c.c.

4.2. Costituisce invece "fondo destinato" (lettera D), la quota del risultato di amministrazione determinato da «*entrate in c/capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, e sono utilizzabili con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell'approvazione del rendiconto*» (art. 187, comma 1, Tuel).

Le economie sulla rinegoziazione dei mutui (che come si è detto riguardano risorse future di varia origine, di cui si è programmata la destinazione all'ammortamento, per l'esigenza di rispettare il principio di solidarietà e responsabilità generazionale), si traducono in un'"entrata" in conto capitale, nella misura in cui generano riserve destinate sul risultato di amministrazione che devono essere destinate a spesa con utilità/beneficio pluriennale.

Che si tratti solo di una entrata a destinazione generica (segnatamente in conto capitale) e non di un vincolo specifico si ricava dalla circostanza che non esiste una destinazione definita se non il limite di non gravare sulle generazioni future, realizzando utilità a carico della sola generazione che beneficia materialmente dell'investimento di cui

si procede ad ammortamento. Viceversa, ove il costo di ammortamento venga traslato oltre la vita utile del bene, si deve garantire che le economie da rinegoziazione siano impiegate a vantaggio di quella stessa generazione che il costo dell'ammortamento continua a sostenere.

A differenza delle entrate vincolate ai sensi art. 187, comma 3-ter Tuel, il vincolo di destinazione "generico" realizzato sulle economie determinatesi rispetto al piano di ammortamento, ai sensi dell'art. 10 della L. n. 243/2012, non comporta necessariamente un investimento, ma, quantomeno, che l'ente impegni le riserve in una spesa in conto capitale, con ciò intendendosi una spesa genericamente di utilità pluriennale.

4.2.1. Segnatamente, mentre la spesa di investimento comporta la trasformazione di capitale finanziario in capitale reale ad utilità pluriennale intestato alla collettività (ci sui l'art. 1, comma 18 della L. n. 350/2003 contiene un elenco esemplificativo), la spesa in conto capitale può consistere in una utilità durevole, senza che si abbia necessariamente tale trasformazione.

Ed infatti, la legge non di rado distingue tra trasferimenti generici in conto capitale e trasferimenti equiparati a veri e propri investimenti sole se ed in quanto vi sia certezza giuridica delle necessità di tale trasformazione (ad esempio a mezzo dell'escussione di garanzie, cfr. l'art. 3, comma 18, lett. *g)* ed *h)* L. n. 350/2003 nonché l'art. 187 comma 1 Tuel).

In quest'ottica, costituisce spesa in conto capitale l'estinzione

anticipata dell'indebitamento, che non trasforma la ricchezza utilizzata in un bene in patrimonio (attività) ma si traduce nella riduzione durevole di passività pluriennali (cfr. l'art. 187 comma 2 Tuel lettere *e)*, che distingue tale spesa da quella di investimento di cui alla lettera *c)*; cfr. analogamente l'All. 4/2 § 3.13 D.lgs. n. 118/2011 che espressamente afferma che il corrispettivo per la cessione di immobili, entrata in conto capitale, può essere impiegato per estinzione anticipata di prestiti, oltre lo stesso art. 193, comma 3, Tuel).

La spesa per l'estinzione anticipata dei mutui, infatti, determina un'utilità durevole e indiretta, mediante una riduzione complessiva delle risorse impegnate a ripiano dell'indebitamento pregresso per l'acquisto di beni durevoli (investimenti).

Del resto, ad evidenza della differente natura della spesa per l'estinzione anticipata rispetto a quella ordinaria di funzionamento, è *jus recptum* la regola secondo cui le risorse erogate per l'estinzione anticipata di mutui non deve essere computata negli equilibri di parte corrente, come emerge dagli *standards* e delle linee guida elaborate dagli organi professionali che si occupano della normazione tecnica in materia di contabilità pubblica.

Le economie da rinegoziazione dei mutui generano dunque risorse in conto capitale a destinazione generica, svincolate da una spesa "determinata"; possono essere pertanto destinate al rimborso anticipato del debito (costituendo la riduzione dell'indebitamento una utilità durevole a beneficio delle generazioni future), ovvero a

nuova e diversa spesa di investimento o comunque in conto capitale.

4.2.3. In terzo luogo, per le entrate in conto capitale e i fondi destinati, la legge prevede una maggiore flessibilità nell'impiego delle risorse, con la possibilità di svincolo a favore di spesa corrente, in presenza di determinate condizioni (così per le entrate da alienazione del patrimonio disponibile, in caso di crisi strutturale della finanza locale, cfr. art. 255 e art. 243-bis, comma 8, lett. *g)* e art. 243-ter Tuel, nonché, art. 2, comma 8, d.m. 2 aprile 2015).

4.3. Alla luce della diversa *ratio* e fonte del vincolo ("specifico" nel caso di entrate di indebitamento; "generico" nel caso di economie da rinegoziazione su risorse future destinate al sostentamento del costo di ammortamento del mutuo) appare ormai evidente che la sorte delle economie da rinegoziazione sono del tutto indipendenti dalle vicende del mutuo sottostante (a meno che le stesse non vengano impiegate per l'estinzione anticipata di mutui).

Le economie da rinegoziazione non sono generate dal mutuo, ma, come si è visto dal principio gius-contabile e proprio della contabilità pubblica che, attraverso l'equi-durata e contestualità dell'ammortamento, impone di non onerare le generazioni future del medesimo costo di ammortamento. (art. 119 comma 6 Cost. e dell'art. 10 della L. n. 243/2012).

Esse concorrono, pertanto, a determinare l'ammontare dei "fondi destinati" (lettera "D" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione) e possono essere impiegate indifferentemente per qualsiasi spesa in conto capitale, non solo rimborso anticipato della

parte in conto capitale del mutuo, ma anche la spesa per nuovi e diversi investimenti. Inoltre, la genericità del vincolo non consente di rideterminare lo stesso in funzione delle vicende della sua causa, ma si limita imprimere sul saldo un limite agli impieghi del risultato di amministrazione, in modo che sia comunque garantita, in futuro, l'effettuazione di una spesa ad utilità pluriennale.

5. Le considerazioni che precedono, dimostrano l'infondatezza della tesi del ricorrente in ordine alla stretta interdipendenza tra vicenda estintiva dei mutui/BOC e determinazione dei vincoli correlati alle economie da rinegoziazione, specie alla luce dell'evidenza che l'estinzione dell'indebitamento pregresso non è stato determinato dall'impiego delle economie di cui si tratta, ma di altre entrate in conto capitale, costituite dal controvalore delle alienazioni di beni del patrimonio disponibile.

Parallelamente, non è condivisibile quanto affermato dalla Sezione di controllo e dalla Procura Generale in ordine al valore dei "fondi vincolati", per l'erroneità dell'inquadramento di tali vincoli entro il montante della lettera "C" del prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione.

5.1. L'inquadramento dei vincoli nei fondi di cui alla "D" (fondi destinati"), in luogo di quelli di cui alla lettera "C" (fondi vincolati) non è infatti neutro rispetto al trattamento contabile e alla disciplina applicabile ai fini del ripiano del disavanzo ed in particolare per l'interpretazione dell'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, conv. L. n. 125/2015.

In primo luogo, infatti, le entrate e le riserve (*recte*, "fondi") "destinate" possono legittimamente essere impiegate per l'estinzione dell'indebitamento pregresso e, nel rispetto delle condizioni di legge, possono essere utilizzate per il ripiano di deficit pregresso, anche quando non deriva da squilibri di parte capitale, in assenza del vincolo costituzionale che riguarda le entrate da indebitamento (art. 119, comma 6 Cost.).

Ciò avviene, ad esempio, quando il Legislatore considera l'ipotesi di finanze gravemente deteriorate: tale è il caso dei disavanzi strutturali, per cui la legge prevede tempo e mezzi straordinari di ripiano (art. 255 e art. 243-bis, comma 8, lett. *g)* e art. 243-ter, nonché, art. 2, comma 8, d.m. 2 aprile 2015), come è accaduto con l'art 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, conv. L. n. 125/2015.

6. La vicenda di fatto da cui è sorto il ricorso, dimostra che l'estinzione anticipata dei mutui/BOC non è stata finanziata – legittimamente – dalle economie da rinegoziazione, ma dai proventi delle alienazioni beni del patrimonio disponibile, nel rispetto dell'art. 193, comma 3, Tuel.

I proventi da alienazione, infatti, sono entrate in conto capitale che convertono capitale non finanziario in capitale finanziario: per evitare che tale liquidazione si traduca in spesa corrente, con un depauperamento della ricchezza accumulata e a servizio delle funzioni pubbliche, tali entrate non possono essere destinata a spesa diversa da investimenti o in conto capitale.

Come è noto, infatti, in coerenza con la riforma complessiva del diritto costituzionale di bilancio (Legge cost. n. 1/2012), a partire dall'art. 1,

commi 441-444, della L. n. 228/2012 (legge di stabilità 2013) sono stati abrogati gli artt. 3, comma 28, L. n. 350/2003 e 1, comma 66, L. n. 311/2003 che, rispettivamente, consentivano a tutti gli enti di impiegare le plusvalenze da alienazioni per finanziare spese correnti non ripetitive e le quote capitali di rimborso del debito (cfr. altresì l'All. 4/2, § 3.13 del D.lgs. n. 118/2011).

Le stesse norme hanno novellato l'art. 162 e l'art. 193 Tuel, riguardanti rispettivamente l'equilibrio statico e dinamico del bilancio degli enti locali. Esse introducono un principio di "straordinarietà" del ricorso alla liquidazione del patrimonio per il ripiano di debiti di parte corrente, nell'ottica della tutela dell'integrità della ricchezza al servizio della collettività presente e di quella futura (solidarietà intergenerazionale), financo ove ciò sia indotto dall'esigenza di ripianare squilibri, salvo si tratti di squilibri strutturali non altrimenti ripianabili (in caso di dissesto e piano di riequilibrio finanziario pluriennale, cfr. art. 255 e art. 243-bis, comma 8, lett. *g)* e art. 243-ter Tuel)

Ciò è coerente con la regola secondo cui, a regime, in assenza di squilibri, le entrate e le riserve in conto capitale possono essere impiegate per dare copertura a spese in conto capitale e, come sopra detto, per la contabilità pubblica finanziaria, l'estinzione anticipata dell'indebitamento costituisce una spesa "in conto capitale" (art. 187 comma 1 Tuel).

6.1. In definitiva, a decorrere dal 1° gennaio 2015 (data del riaccertamento straordinario) le economie da rinegoziazione

avrebbero dovuto essere imputate ai "fondi destinati" e crescere man mano che le stesse hanno continuato a realizzarsi.

Per contro, come correttamente ha osservato la Sezione di controllo, sul monte dei fondi destinati non potevano incidere né in aumento, né in diminuzione, le entrate realizzate con l'alienazione dei beni del patrimonio disponibile e la correlata estinzione anticipata dei mutui/BOC, eseguita in conformità della deliberazione del Consiglio comunale di Siena n. 126/2013.

L'Ente ha infatti accumulato contemporaneamente due risorse in conto capitale (le entrate da alienazione e le economie da rinegoziazione): per espresso riconoscimento del Comune sono solamente le prime ad operare in diminuzione dell'indebitamento pregresso, mentre le seconde rimangono destinate a futuri o ulteriori impieghi in conto capitale, salva diversa disposizione di legge che autorizzi il loro impiego per spese di carattere corrente.

7. Il ricorso, peraltro, mentre è infondato nella pretesa di abbattere i "vincoli" per l'automatico effetto dell'estinzione anticipata dei mutui/BOC, si rivela fondato quanto alla necessità di addivenire al riconoscimento dei una facoltà di riduzione del disavanzo tramite le economie da rinegoziazione, sulla base di una armonica interpretazione tra artt. 119 comma 6 Cost. e l'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015**.**

L'art. 7, comma 2, D.L. n. 78/2015, infatti, riguarda una peculiare categoria di "entrate destinate", che, in assenza di previsione legislativa avrebbero dovuto necessariamente essere destinate a

nuova spesa in conto capitale.

Ad avviso del Collegio, la disposizione richiamata risulta doppiamente eccezionale perché deroga:

- al divieto generale di destinare risorse "in conto capitale" a spese di natura diversa (art. 187, comma 1 Tuel e, *ex adverso*, art. 162 comma 6 Tuel);
- al divieto speciale di destinare al rientro dall'extra-deficit deficit la quota dei fondi destinati, generati dal debito (art. 2, comma 8, d.m. 2 aprile 2015)

Osserva il Collegio che la norma, nella versione vigente al momento della rendicontazione 2015 e 2016, prevedeva che «*per gli anni 2015, 2016 e 2017 le risorse derivanti dalle operazioni di rinegoziazioni di mutui, nonché dal riacquisto dei titoli obbligazionari emessi possono essere utilizzati dagli enti territoriali senza vincoli di destinazione*» (enfasi aggiunta).

Ad avviso della Sezione toscana e della Procura, la norma autorizza soltanto a non computare in aumento, nei fondi del risultato di amministrazione, le economie da rinegoziazione realizzate negli anni 2015, 2016 e 2017.

Il Collegio ritiene tale interpretazione ingiustificatamente restrittiva sulla base di due argomenti: da un lato, l'oggetto e la struttura della norma, dall'altro il contesto normativo in cui si inserisce.

7.1. Dal primo punto di vista (oggetto, lettera e struttura finalistica della norma) la norma disciplina il potere di definire, in sede di rendicontazione e di bilancio di previsione, i possibili impieghi

dei fondi del risultato di amministrazione, ai fini della definizione degli equilibri, disinteressandosi dei fatti di gestione se non per l'individuazione della causa e del tipo di fondo "utilizzabile".

A parte la chiare indicazione che già proverrebbe dalla lettera della legge, lo stesso temine assume la pienezza del suo significato alla luce della considerazione dell'oggetto disciplinato: esso disciplina il bilancio pubblico finanziario, non come documento, né come un atto conchiuso ai fatti rappresentati o previsti in un dato momento storico, ma come "processo", ossia un istituto giuridico che non si sviluppa linearmente secondo un inizio ed una fine, ma in modo ciclico, senza soluzione di continuità, tra rendicontazione e previsione, tra fatti e programmazione, man mano che si svolgono, per garantire, appunto, l'"*inderogabile principio di continuità tra gli esercizi finanziari*" (Corte costituzionale n. 274/2017 e n. 105/2019).

In sostanza la norma non si riferisce ai fatti di gestione sottostanti (le economie da rinegoziazione) ma al bilancio come "ciclo", all'un tempo strumento di rendicontazione e programmazione dell'azione pubblica, ed è quindi a tale oggetto che deve riferirsi l'indicazione delle date del 2015, 2016, e 2017. Il Legislatore, cioè, si sta riferendo al momento dell'a*ccountability* dei risultati di bilancio, definendo una facoltà in termini di computo del saldo e dei conseguenti obblighi costituzionali e di legge in termini di programmazione e tutela degli equilibri.

Non si riferisce, cioè, al singolo fatto di gestione.

In proposito, si rammenta che la rendicontazione è governata da norme che disciplinano due diversi tipi di effetti (cfr. SRC Campania, n. 110/2018/PARI, Allegato A): da un lato, quello "ricognitivo", presidiata dall'obbligo costituzionale del rappresentare in modo chiaro e trasparente i fatti di gestione e la situazione del bilancio ed del suo equilibrio, dall'altro, il suo contenuto "prescrittivo" che attiene alla definizione dell'obbligo gius-contabile di rientro o della facoltà aggiuntiva di finanziamento in relazione ai saldi di bilancio accertati ad una certa data.

In buona sostanza, il riferimento letterale alla possibilità di "utilizzare" le economie da rinegoziazione, attiene alla facoltà incidere sulla definizione dell'equilibrio statico (applicazione nel bilancio di previsione) e dinamico del bilancio pubblico (definizione ed accertamento dei saldi), per finanziare spesa diversa da investimento. Si riferisce cioè alla possibilità di applicare i fondi destinati derivanti da economie nel bilancio di previsione, ovvero, a consuntivo, alla possibilità di ridurre il disavanzo, mediante un'operazione di riduzione dei fondi (la cui sottrazione al saldo contabile primario di cui alla lettera "A" del risultato di amministrazione, porta alla definizione della "parte disponibile di cui alla lettera "E" del prospetto dimostrativo ex All. n. 10 del D.lgs. n. 118/2011; cfr. art. 187, comma 1 TUEL sul concetto di disavanzo nella nuova contabilità)

Detto in altre parole, l'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015 mira, con tutta evidenza, a rendere "disponibile" per la spesa corrente

(compresa quella di ripiano del deficit pregresso, anche diverso dall'extra-deficit) le somme in precedenza "riservate" in fondi, a prescindere dalla data contabile del fatto di gestione che ha generato la riserva.

In buona sostanza, il Comune ben avrebbe potuto avvalersi della facoltà di abbattimento dei fondi "riservati" in relazione alle economie complessivamente realizzate per concorrere alla diminuzione del disavanzo per il loro intero valore, in quanto la norma disciplina la costruzione dei saldi di bilancio nel loro complesso, a prescindere dalla competenza temporale dei fatti di gestione che hanno generato i fondi.

7.2. La conferma di questa interpretazione sembra rivenire dal contesto in cui la stessa previsione normativa si inserisce.

Segnatamente si tratta di disposizioni emanate nell'ambito dell'entrata in vigore, generalizzata, nella contabilità armonizzata (1° gennaio 2015, per effetto del D.lgs. n. 126/2014). In particolare, la disposizione normativa integra il quadro delle misure straordinarie per il ripiano dei deficit pregressi, lanciato nel 2015, in occasione del passaggio alla nuova contabilità armonizzata, segnatamente, consente di destinare a spesa diversa di investimento, e quindi a ripiano anche del disavanzo, le entrate in conto capitale collegate indirettamente all'indebitamento (art. 2, comma 8 del d.m. 2 aprile 2015).

Il D.lgs. n. 118/2011, infatti, in ragione dell'eccezionalità del passaggio al nuovo paradigma contabile – basato sulla

competenza finanziaria potenziata e sul sistema dei fondi (D.lgs. n. 118/2011 e D.lgs. n. 126/2014) – ha introdotto eccezionali previsioni che consentono di recuperare con tempi e mezzi straordinari il disavanzo emerso (il c.d. "disavanzo tecnico" e "l'extra-deficit", cfr. art. 3, comma 13 e 16 del D.lgs. n. 118/2011) e comunque i disavanzi accumulati dagli enti alla data del passaggio al nuovo regime contabile (norme sui piani di riequilibrio e sulle loro rimodulazioni e formulazioni).

Parallelamente, sono state previste forme straordinarie di rientro di disavanzi pregressi, emersi anche per effetto della nuova disciplina che impone trasparenza ed effettività degli equilibri di bilancio, grazie sistema al sistema dei fondi e la competenza finanziaria potenziata (richiedendo non più la mera copertura giuridica della spesa, ma la c.d. sostenibilità finanziaria, cfr. art. 148-bis Tuel).

Tra questi mezzi, l'art. 2 del citato d.m. (attuativo dell'art. 3, comma 16 del D.lgs. n. 118/2011) evoca espressamente: a) i proventi derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili (commi da 4 a 7); b) le somme derivanti dallo svincolo delle quote vincolate del risultato di amministrazione per vincoli formalmente attribuiti dall'ente; c) le somme derivanti dalla cancellazione del vincolo di generica destinazione agli investimenti (i c.d. "fondi destinati"), con esclusione testuale delle eventuali "quote finanziate da debito" (comma 8).

Detto in altri termini, le entrate a generica destinazione, confluite nei c.d. fondi destinati del risultato di amministrazione, sono

utilizzabili a ripiano dell'*extra-deficit*, con la sola eccezione "delle eventuali quote finanziate da debito", cui si possono ascrivere le risorse defluite nel risultato di amministrazione attraverso economie del processo di rimborso dell'indebitamento.

8. In definitiva, se per le entrate destinate vi è la generica deroga dell'art. 2, comma 8, del d.m. 2 aprile 2015, per le economie da rinegoziazione, il Legislatore è successivamente intervenuto con l'art. 7, comma 2, del D.L. n. 78/2015, estendendo la facoltà a qualsiasi tipo di spesa corrente, quindi anche a disavanzi di matrice diversa da quelli dell'art. 3, comma 16, del D.lgs. n. 118/2011.

Per l'effetto, i fondi destinati, opportunamente ricalcolati e portati in variazione delle altre grandezze contabile in cui è avvenuto l'erroneo calcolo delle economie da rinegoziazione, potranno essere utilizzati, in sede di rendiconto, ovvero in sede di bilancio di previsione, rispettivamente, in riduzione del disavanzo pregresso, ovvero, in sede di bilancio di previsione, presenti tutte le condizioni di legge, per finanziarie spesa senza vincolo di destinazione, confluendo, in pratica nella parte disponile del risultato di amministrazione.

8.1. La ridefinizione ed il ricalcolo dei fondi del risultato di amministrazione, in applicazione di tale disciplina normativa così ricostruita, esulano dalla odierna cognizione di queste Sezioni riunite. Nel rispetto della costante giurisprudenza di queste Sezioni riunite, infatti, rimane compito delle Sezioni regionali di controllo effettuare le quantificazioni e le valutazioni di merito che attengono alla valutazione degli equilibri in corso, con il correlato

accertamento e ri-quantificazione di ammontare e fondi del risultato di amministrazione, da cui discende l'obbligo di legge per il Comune di adottare, ove necessarie, le conseguenti e adeguate misure correttive.

Del resto, «*come già in precedenti pronunce evidenziato (cfr. sentenza Sezioni riunite n. 3/2014/EL),* […] *alle Sezioni riunite in speciale composizione non compete lo svolgimento di una sostitutiva attività di controllo - attività riservata alle Sezioni regionali - tanto quanto a queste ultime non competono pronunce di carattere giurisdizionale*» (SS.RR. sentenza n. 64/2015/EL).

Più recentemente si è inoltre precisato che nella fase contenziosa dinanzi a queste Sezioni riunite la cognizione del Giudice è piena, fermo restando che «*"la valutazione di merito dei piani di riequilibrio è necessariamente ed esclusivamente rimessa alla competenza delle Sezioni regionali di controllo" (sez. riun., 13 giugno 2016, n. 12/2016/EL)*» (SS.RR. sentenza n. 25/2016/EL).

9. Il ricorso è quindi parzialmente fondato nei termini che precedono e deve essere rigettata, altresì, la prospettazione del Comune di Siena secondo cui le economie di rinegoziazione generano fondi il cui trattamento contabile può essere accostato a quelli peculiari generati dai finanziamenti del D.L. n. 35/2013, segnatamente "fondi accantonati".

I fondi accantonati, infatti, sono risorse riservate sul risultato di amministrazione per neutralizzare, sul piano dell'equilibrio, rischi e oneri di vario genere.

Nel caso del D.L. n 35/2013, generativo del fondo noto anche come FAL, ci si trova di fronte ad una peculiare "posta di neutralizzazione" atta ad evitare, altrimenti, la sicura incostituzionalità delle norme che hanno consentito il finanziamento di spesa diversa da investimento, in violazione dell'art. 119, comma 6 Cost.. Si tratta di un "onere" di rispetto del principio di costituzionalità e solidarietà finanziaria tra le generazioni.

Tale finanziamento, per altro verso, è stata ammesso anche per evitare la violazione di altro precetto costituzionale, e cioè il rispetto degli obblighi eurounitari (art. 117 comma 1 Cost.) in materia di "tempi di pagamento" (Corte costituzionale, sent. n. 181/2015 e n. 89/2017).

Gli accantonamenti ex D.L. n. 35/2013, dunque, presuppongono un "onere" nei termini sopra definiti e mirano ad evitare un rischio, che nella specie è il "rischio" di un'espansione incostituzionale della spesa.

Non si verificano, nel caso delle economie di rinegoziazione, tali eccezionali circostanze né esigenze, laddove invece, la legge, richiede, come osservato dalla Procura, che i maggiori spazi finanziari siano proiettati a copertura di una spesa di investimento o comunque in conto capitale, a vantaggio delle generazioni future, indipendentemente dalle vicende dell'estinzione dell'indebitamento sottostante.

9.1. Infine priva di pregio è la tesi del ricorrente secondo cui sulla quantificazione dei vincoli si sarebbe comunque formato e stabilizzato un precedente *decisum* da parte della Sezione di controllo

(pronuncia n. 138/2017/PRSP).

In proposito, è vero che le decisioni di controllo rispondenti al paradigma del controllo di legittimità-regolarità assettano interessi in ordine ad un caso concreto, su cui risulta incerta l'interpretazione del diritto; pertanto, esse hanno un pieno contenuto decisorio e sono in grado di assumere "giuridica stabilità" con effetti analoghi a quelli di un *decisum* giudiziale (SS.RR. sentenze nn. 64/2015/EL, 15/2017/EL e 7/2018/EL), fino ad assumere il carattere formale della "definitività" (cfr. Corte costituzionale sentenza n. 18/2019), anche grazie alla possibilità di promuovere la cognizione piena su tali interessi attraverso il ricorso in unico grado presso queste Sezioni riunite.

Per altro verso, si deve ricordare che la decisione del controllo ex art. 148-bis Tuel "fa stato" sul suo oggetto, che è costituita dalla eventuale rilevazione/accertamento di illegittimità-irregolarità, e non sulla generica e generale conformità al diritto del bilancio, alla stregua di una "certificazione".

In secondo luogo, per fare stato, essa deve avere la "forma della sentenza (articolata in motivazione in diritto e dispositivo)" (Corte sentenza costituzionale n. 18/2019) il cui dispositivo, in modo altrettanto dicotomico come il parametro normativo applicato (Corte costituzionale, sentenza n. 60/2013), deve accertare la conformità a diritto o meno di una rappresentazione di bilancio, e non può in nessun modo chiudersi con una mera "presa d'atto".

10. Le spese possono ritenersi compensate alla luce della complessità e novità della questione.

P. Q. M.

La Corte dei conti Sezioni riunite in sede giurisdizionali in speciale composizione accoglie parzialmente il ricorso e per l'effetto annulla la prefata delibera nei capi in cui riserva le economie da rinegoziazione mutui entro i fondi vincolati in luogo dei fondi destinati, con le correlate quantificazioni. Rinvia alla Sezione regionale di controllo per i conseguenti e correlati accertamenti e quantificazioni del risultato di amministrazione e delle sue componenti.

Spese compensate.

Così deciso in Roma nella Camera di consiglio del 22 maggio 2019.

L'ESTENSORE	IL PRESIDENTE
Francesco Sucameli	Mario Pischedda

La presente decisione, il cui dispositivo è stato letto all'udienza del 22 maggio 2019, è stata depositata in Segreteria in data 29 luglio 2019

Il Direttore della Segreteria

Maria Laura Iorio