Sana gestione, vincoli di finanza pubblica e controlli della Corte dei conti, tra sanzioni e meccanismi elusivi [[1]](#footnote-1)

 di Tiziano Tessaro

[§1. Premessa introduttiva. Sana gestione ,buona amministrazione e principio di buon andamento 2](#_Toc392688361)

[§2. I controlli sulla sana gestione e il superamento del carattere meramente collaborativo del controllo della Corte dei conti 3](#_Toc392688362)

[2.1 La previsione di controlli interdittivi :l’art. 148 bis, comma 3, del Tuel 4](#_Toc392688363)

[2.1.1 I controlli “cogenti” nella lettura della Corte Costituzionale e della Corte dei conti Sezione Veneto 6](#_Toc392688364)

[2.2 La previsione di controlli sanzionatori 8](#_Toc392688365)

[2.2.1 Le ipotesi previste dalla normativa vigente 8](#_Toc392688366)

[*2.2.2* L’ipotesi di mancato funzionamento dei controlli interni e le conseguenti responsabilità. La norma dell’art. 148, comma 4, del Tuel e la nuova previsione dell’art. 33 del D.L. 91/2014 9](#_Toc392688367)

[2.2.3 Sana gestione e controlli sanzionatori. Le ipotesi di responsabilita’ tipizzata e la ricostruzione operata dalla Corte dei conti SS.RR 12/2007/QM 11](#_Toc392688368)

[2.2.4 La distinzione operata dalla Corte dei conti SSRR 12/2011 in seno alle ipotesi di responsabilità amministrativa c.d. tipizzata 12](#_Toc392688369)

[2.2.5 Sana gestione e sanzioni per i mancati tagli alla spesa :la posizione della Corte costituzionale e della Corte dei conti Sezione Veneto 13](#_Toc392688370)

[§3. Sana gestione e patto di stabilita’: un’antinomia ?Il paradosso della tempestivita’ dei pagamenti 15](#_Toc392688371)

[3.1 L’evoluzione della normativa in tema di pagamenti della P.A. e i nuovi approdi a seguito della legge 89/2014 di conversione del d.l. 66/2014 15](#_Toc392688372)

[3.2 L’ordinanza Corte conti Lombardia 125/2009 e la sentenza Corte costituzionale 37/2011 18](#_Toc392688373)

[3.2.1 La certificazione dei pagamenti e le nuove disposizioni contenute nella legge 89/2014 21](#_Toc392688374)

[§4. La sana gestione e la sanzionabilita’ dell’elusione del Patto di stabilita’ 23](#_Toc392688375)

[4.1 I motivi e le conseguenze 23](#_Toc392688376)

[4.2 Le ipotesi concrete di elusione delle regole vincolistiche realizzate attraverso l’utilizzo dello strumento societario 25](#_Toc392688377)

[4.2.1 Considerazioni introduttive 25](#_Toc392688378)

[4.2.2 L’individuazione dei casi 26](#_Toc392688379)

[4.2.3 Le operazioni immobiliari tra ente e società 27](#_Toc392688380)

[4.2.4 Le alienazioni immobiliari infragruppo 27](#_Toc392688381)

[4.2.5 Il caso della fideiussione rilasciata a società 29](#_Toc392688382)

[4.2.6 La realizzazione di opere da parte di un organismo partecipato per conto dell’ente locale 30](#_Toc392688383)

[4.2.7 Il caso dell’accollo dei debiti della società 30](#_Toc392688384)

[4.2.8 Considerazioni conclusive 31](#_Toc392688385)

# Premessa introduttiva. Sana gestione ,buona amministrazione e principio di buon andamento

Come noto, una delle conseguenze dell’appartenenza dell’Italia all’Unione Europea è la richiesta rigorosa osservanza dei vincoli di finanza pubblica ,e segnatamente dell’equilibrio di bilancio, del contenimento dell’indebitamento, del rispetto del Patto di stabilita’ interna :ovverosia di quelli che rappresentano i capisaldi della c.d. sana gestione finanziaria.

Il principio della sana gestione finanziaria trae le proprie origini dall’ambito comunitario (cfr. art. 274 TCE, nonché Regolamento finanziario approvato dal Consiglio in data 25 giugno, pubblicato nella G.U.C.E. L 248 del 16 settembre 2002, n. 1605/02), e fa da endiadi nel nostro ordinamento, quale clausola con una valenza privilegiata, a quello della “buona amministrazione” (cfr. art. 41 della Carta di Nizza), che di esso costituisce un corollario necessario e appare naturalmente collegato al principio di “buon andamento dell’azione amministrativa” (art. 97 della Costituzione):principio che è ora ulteriormente connotato in chiave finanziaria dalla modifica ,operata dalla legge cost. 1/2012, nel corpo del medesimo art. 97 della Cost. ,secondo cui le ***pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilita' del debito pubblico***.

In questo rinnovato scenario, in cui il rispetto dei vincoli comunitari e nazionali del patto di stabilità, dell’equilibrio di bilancio e del divieto relativo di indebitamento orientano l’agire pubblico, alla Corte dei conti (ai sensi degli artt. 100, comma 2, e 103, comma 2, della Costituzione) è demandato il compito della verifica del buon utilizzo delle risorse pubbliche, sia sotto il profilo del controllo che della giurisdizione.

L’estensione del controllo a tutte le amministrazioni pubbliche, deriva del resto da una precisa volontà del legislatore della nuova legge 24 dicembre 2012, n. 243 (recante *Disposizioni per l'attuazione del principio del pareggio di bilancio ai sensi dell'articolo 81, sesto comma, della Costituzione*) di accrescere la dimensione statale della finanza pubblica di cui all’art. 100 della Costituzione :il che permette di riconoscere alla Corte dei conti il ruolo di organo al servizio dello “Stato-comunità” (come già in precedenza affermato dalle sentenze 27.01.1995 n. 29, 30.12.1997 n. 470 e 29.01.2005 n. 64), che effettua tale controllo come organo esterno, neutrale, ausiliario, alla luce degli artt. 97, 28, 81 e 119 (nel testo originario) della Costituzione.

La tradizionale natura collaborativa del controllo affidato dalla legge alle Sezioni regionali della Corte dei conti consente pertanto agli organi di indirizzo politico di ricevere osservazioni di carattere gestionale finalizzate all’ottimizzazione dell’azione amministrativa nella più ampia funzione di ausiliarietà riconosciuta alla Corte a favore degli organi assembleari di tutti gli enti territoriali che, per disposizione esplicita (art. 7, comma 7, della legge 131/2003), sono gli esclusivi destinatari degli esiti delle verifiche (Corte dei conti Sezione reg. controllo Toscana n. 6/2005).

# I controlli sulla sana gestione e il superamento del carattere meramente collaborativo del controllo della Corte dei conti

E’ bene rimarcare ,tuttavia, quanto stia mutando e come si stia evolvendo, in considerazione della nuova realtà economico-sociale europea, il ruolo della Corte dei Conti italiana, considerato il garante della legittimità dell’ordinamento repubblicano, che -assicurando in modo imparziale l’equilibrio economico-finanziario del settore pubblico”, nonché la “corretta gestione delle risorse collettive sotto il profilo dell’efficacia, dell’efficienza e dell’economicità”- pone in essere (cfr. Corte Costituzionale 07.06.2007 n. 179) un riesame di legalità e regolarità peculiarmente orientato a finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive.

## La previsione di controlli interdittivi :l’art. 148 bis, comma 3, del Tuel

Cio’ spiega come ,anche (ma non solo [[2]](#footnote-2))nel caso dei controlli operati da parte della Corte dei conti, si assista a un recupero di elementi che attengono alla verifica puntuale su singoli atti e al superamento di condizioni afferenti l’efficacia del provvedimento .

Tradizionalmente, come si è visto, il controllo in questione veniva qualificato come un controllo di natura collaborativa: merita richiamare al riguardo la posizione della Corte Costituzionale, che, sin dalla nota sentenza n. 29/1995 e, più recentemente, con le sentenze n.267 del 2006 e n.179 del 2007, ha riconosciuto alle suddette Sezioni della Corte dei Conti, in quanto articolazioni sul territorio dell’unitario sistema di controlli dell’Istituto nel suo complesso, una rilevante funzione di stimolo e di verifica a fini di coordinamento dell’intera finanza pubblica, nonché a garanzia del rispetto dei vincoli comunitari.

Il dato normativo, nel frattempo intervenuto, unito al persistere di una crisi delle finanze pubbliche assai grave, ha mutato radicalmente il volto del controllo; che ora è un controllo con effetti interdittivi, e in altri casi ancora con effetti di carattere sanzionatorio [[3]](#footnote-3). In relazione a ciò è utile sottolineare l’importanza che assume in questo scenario il novellato art. 148 bis comma 3 del TUEL che fa assumere alle pronunce della Corte un carattere -*expressis verbis* - di accertamento dell’avvenuta violazione del vincolo di finanza pubblica: ma che nel contempo rivestono un chiaro ruolo interdittivo, precludendo, come sottolinea la norma, l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria, all’esito del mancato adempimento nei termini prescritti delle pronunce accertative di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno . In questi casi, la verifica appartiene a una fase di controllo propriamente detta in chiave più strettamente tradizionale, inerendo nella nuova configurazione datane dal D.L. 174/2012 alla fase integrativa dell’efficacia (art. 148 bis del Tuel ), ma anche come condizione risolutiva degli effetti prodotti dagli atti dell’ente locale in violazione dei principi costituzionali di equilibrio del bilancio.

Il D.L. 174/2012, innovando rispetto al recente passato in cui la potestà di controllo della Corte dei conti (art.1, comma 166, legge 266/2005) assumeva una mera valenza collaborativa, ha riscritto le regole circa l’efficacia dei provvedimenti comunali, introducendo una ipotesi interdittiva dell’efficacia degli atti che siano in contrasto con fondamentali valori di matrice comunitaria e costituzionale: esso, in particolare, stabilisce, all’art. 148 bis del Tuel, che l’accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, di squilibri economico-finanziari, di mancata copertura di spese, di violazione di norme finalizzate a garantire la sana gestione finanziaria, di mancato rispetto del patto, comporta l’obbligo delle amministrazioni interessate di adottare, entro 60 giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. La Corte dei conti li verifica entro trenta giorni.

Qualora non vi sia l’invio da parte dell’ente o la verifica della Sezione della Corte dia esito negativo, è preclusa l’attuazione dei programmi di spesa, per i quali è stata accertata la mancata copertura o la insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

In altri termini, si determina un effetto preclusivo o interdittivo dell’efficacia dei provvedimenti dell’ente locale in tutte quelle ipotesi in cui vi sia la mancanza di un fondamentale requisito stabilito dall’ordinamento finanziario, ovverosia la materiale copertura finanziaria, la cui matrice deriva dal precetto costituzionale contenuto nell’art. 81 Cost. e ,si noti, ora anche nel nuovo art. 97 Cost..

### I controlli “cogenti” nella lettura della Corte Costituzionale e della Corte dei conti Sezione Veneto

Una siffatta lettura ha trovato il suggello della Corte costituzionale che ,con la sentenza n.40/2014 ,ha sottolineato come ***I controlli delle sezioni regionali della Corte dei conti*** *– previsti a partire dalla emanazione dell’art. 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – Legge finanziaria 2006) e poi trasfusi nell’art. 148-bis del TUEL –* ***hanno assunto progressivamente caratteri cogenti nei confronti dei destinatari*** *(sentenza n. 60 del 2013), proprio per prevenire o contrastare gestioni contabili non corrette, suscettibili di alterare l’equilibrio del bilancio (art. 81 Cost.) e di riverberare tali disfunzioni sul conto consolidato delle pubbliche amministrazioni,* ***vanificando conseguentemente la funzione di coordinamento dello Stato finalizzata al rispetto degli obblighi comunitari.***

*Il patto di stabilità esterno e, più in generale, i vincoli di finanza pubblica obbligano l’Italia nei confronti dell’Unione europea ad adottare politiche di contenimento della spesa, il cui rispetto viene verificato in relazione al bilancio consolidato delle amministrazioni pubbliche (sentenze n. 138 del 2013, n. 425 e n. 36 del 2004).*

*E’ proprio con riguardo alle complesse relazioni finanziarie nascenti da tali obblighi che si pongono in regime di strumentalità le disposizioni contenute nell’art. 148, comma 1, e nell’art. 148-bis del d.lgs. n. 267 del 2000, come rispettivamente modificato ed introdotto dall’art. 3, comma 1, lettera e), del d.l. n. 174 del 2012.*

*Al fine di assicurare il rispetto di detti obblighi comunitari, è necessario predisporre controlli sui bilanci preventivi e successivi delle amministrazioni interessate al consolidamento, operazione indispensabile per verificare il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica sottesi ai predetti vincoli. Questi ultimi, in quanto derivanti dal Trattato sull’Unione europea e dagli altri accordi stipulati in materia, sono direttamente riconducibili, oltre che al «coordinamento della finanza pubblica» invocato dal ricorrente, anche ai parametri di cui agli artt. 11 e 117, primo comma, Cost., che vi sono inscindibilmente collegati, poiché nel caso specifico il coordinamento adempie principalmente alla finalità di predisporre strumenti efficaci di sindacato sul rispetto del vincolo gravante sul complesso dei conti pubblici, dalla cui sommatoria dipendono i risultati suscettibili di comparazione per verificare il conseguimento degli obiettivi programmati.*

*Detti obblighi hanno origine – come già sottolineato da questa Corte (sentenza n. 36 del 2004) – nel momento in cui il patto di stabilità ha assunto cogenza anche nei confronti delle amministrazioni pubbliche che partecipano al bilancio nazionale consolidato. Quest’ultimo deve corrispondere ai canoni stabiliti dalla stessa Unione europea mentre le sue componenti aggregate, costituite dai bilanci degli enti del settore allargato, sono soggette alla disciplina statale che ne coordina il concorso al raggiungimento dell’obiettivo stabilito in sede comunitaria.*

*Dunque, tale tipo di sindacato, (…) , è esercitato nell’interesse dello Stato per finalità che riguardano la finanza pubblica nel suo complesso e non può essere confuso e sovrapposto a controlli esercitati da un ente ad autonomia speciale.*

In realta’, l’approdo interpretativo volto a superare la qualificazione del controllo della Corte dei conti in termini di controllo meramente collaborativo era gia’ stato raggiunto da una importante ,anteriore, pronuncia della Sezione Veneto (n.182/2013),la quale aveva evidenziato che *Con l'entrata in vigore del D.L. 174/2012, infatti, la mutata prospettiva del ruolo della Corte dei conti come supremo garante e custode del coordinamento della finanza pubblica impone di ritenere che il controllo di tipo collaborativo, come sopra descritto, sia solo una parte del sistema dei controlli: imperniato quest’ultimo in un sistema misto in cui si delineano i caratteri dell'obbligatorietà e delle generalità del sindacato della Corte dei conti sui bilanci preventivi e consuntivi di ciascun ente locale e delle autonomie regionali. Ora infatti, accanto ai tradizionali controlli di gestione o sulla gestione vi sono controlli a carattere impeditivo, circa l'attuazione di programmi di spesa nei casi di insussistenza della copertura finanziaria, nonché infine controlli di tipo sanzionatorio che sfociano in penetranti delibere in materia di pre-dissesto e dissesto degli enti locali.*

*Peraltro, una lettura costituzionalmente orientata della disposizione in esame, impone di considerare i descritti poteri della Corte ancora su un versante collaborativo: solo in specifici casi stabiliti dalla legge, conseguono effetti interdittivi e, solo nei casi più gravi che mettono in pericolo gli equilibri presenti e futuri di bilancio, conseguenze sanzionatorie.*

La pronuncia della Sezione Veneto poneva in risalto anche che *una lettura rigorosa e testuale della previsione contenuta nell’art. 148 bis del TUEL, fa rilevare che, mentre la prima verifica effettuata in base al comma 1 del predetto articolo, concerne tutte le possibili irregolarità alle quali può conseguire un giudizio di non sana gestione, la sequenza procedimentale successiva assume connotazioni sempre più stringenti in relazione alla gravità della criticità accertata. Cosi, mentre in occasione della pronuncia di accertamento, la verifica contenuta nel successivo comma 3 impone per gli enti interessati l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio e di inviare tali provvedimenti alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti (che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento), l’applicazione delle misure di cui all’ultima parte del terzo comma dell’art. 148 bis, è limitata ai soli casi e alla circostanza che la misura della preclusione dell’attuazione programmi di spesa, si presenti come del tutto eventuale.*

*La diversa latitudine delle criticità oggetto della delibera di accertamento contemplata al primo comma e della successiva, eventuale delibera di accertamento prevista invece al comma 3 non può che evidenziare la profondità del ridisegno operato dal legislatore in aderenza ai rinnovati parametri costituzionali di matrice comunitaria, e di conseguenza una diversa connotazione dei poteri assegnati alla Corte nelle diverse ipotesi contemplate dalla norma.*

## La previsione di controlli sanzionatori

E’ sulla base di queste mutate coordinate ermeneutiche che l’interprete deve registrare il diverso meccanismo di funzionamento della verifica in concreto della sana gestione e dell’osservanza dei vincoli di finanza pubblica affidata alla Corte dei conti : verifica che ha assunto, più di recente in particolare, una diversa e più intensa connotazione, in taluni casi di carattere sanzionatorio; ma che tuttavia non consente di accogliere l’idea che attribuisce funzione servente o strumentale al controllo, proiettata necessariamente verso uno sbocco giurisdizionale, che per la verità è soltanto eventuale e secondario ,e percio’ limitato ai casi stabiliti tassativamente dalla legge.

In realtà, ciò che va riconosciuto è che la crisi economica, che ha assunto dimensioni mondiali, ha imposto un più stretto raccordo tra controllo e giurisdizione, prescrivendo un rigidissimo rispetto ,sinergico,dei vincoli di finanza pubblica.

### Le ipotesi previste dalla normativa vigente

Sotto il profilo considerato infatti, dapprima l’art. 20, comma 11, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 e, successivamente ancorché di poco, l’art. 6 del D.Lgs 6 settembre 2011, n. 149 prevedono un notevole ampliamento delle attribuzioni della Corte e del relativo sindacato, superandone in modo chiaro e inequivocabile il profilo meramente collaborativo.

La prima delle disposizioni in esame contempla non solo il comportamento violativo delle prescrizioni poste a tutela di vincoli di finanza pubblica, ma anche di quei fatti gestori che, pur rispettando formalmente tali prescrizioni, nella sostanza le violano.

La seconda delle disposizioni citate (l’art. 6 del D.Lgs 149/2011) impone alla Corte dei conti di intervenire effettuando una valutazione sui comportamenti che, aggravando lo squilibrio, possano condurre al dissesto. La norma prevede infatti che *i comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria, le violazioni degli obiettivi della finanza pubblica allargata e le irregolarità contabili o gli squilibri strutturali del bilancio tali da provocarne il dissesto economico, possano emergere dalle pronunce delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e determinare la trasmissione degli atti alla Prefettura finalizzata alla dichiarazione di dissesto*.
Si stabilisce inoltre che le analisi condotte dalle Sezioni possano basarsi anche sulle verifiche della regolarità della gestione amministrativo-contabile che la Ragioneria generale dello Stato effettua in virtù delle competenze ad essa attribuite dalla legge di contabilità nazionale (legge 31 dicembre 2009, n. 196) e dall’art. 5 del decreto legislativo in esame, il quale prevede specifici “indicatori di squilibrio finanziario”, in presenza dei quali promuovere l’attività di verifica e controllo

In questa rinnovata ottica ciò che la Corte quindi va a scrutinare non è solo la violazione del patto di stabilità, ma sono anche quei comportamenti che eludono il patto o “preludono” al dissesto dell’ente. Il *focus* del controllo quindi è la “sana gestione finanziaria” :non solamente la verifica della violazione del patto di stabilità, ma, più in generale, l’analisi della gestione finanziaria, specialmente in caso di violazioni particolarmente gravi degli obiettivi della finanza pubblica allargata, delle irregolarità contabili o degli squilibri strutturali del bilancio dell'ente locale in grado di provocarne il dissesto finanziario.

### L’ipotesi di mancato funzionamento dei controlli interni e le conseguenti responsabilità. La norma dell’art. 148, comma 4, del Tuel e la nuova previsione dell’art. 33 del D.L. 91/2014

Piu’ in generale, una non corretta applicazione del principio della sana gestione potrebbe produrre, oltre che fattispecie foriere di responsabilità di cui si è fatto cenno, il formarsi di discrasie sul piano della verifica degli equilibri di bilancio , che ,come si è visto, rappresenta un valore tutelato in maniera piu’ significativa dalla riforma del 2012. Il che fa emergere, con tutta evidenza, la necessità di una più incisiva dotazione di strumenti di verifica e di controllo interno che, peraltro, il D.L. 174/2012 ha individuato talora, solo con riferimento ai Comuni di maggiori dimensioni(art. 147 quater): controlli interni, la cui verifica sull’effettivo funzionamento è ora affidata in secondo grado, in base al disposto del novellato art. 148 del TUEL, alla Corte dei conti sulla base di un referto (nella previsione originale a cadenza semestrale,ma ) ora annuale (art. 33 del d.l. n. 91/2014) redatto dal Sindaco.

Proprio in relazione a tale aspetto del corretto funzionamento dei controlli interni è necessario nuovamente rimarcare la importanza - che il D.L. n. 174/2012, convertito nella L. n. 213/2012 ha vieppiù accentuato - circa la necessità di cooperazione tra le due componenti della Corte, prevedendo alcune ipotesi specifiche, tipizzate, di cattivo utilizzo delle risorse pubbliche, il cui inverarsi determina la violazione del precetto dell’integrità dell’erario, oltretutto in un momento (che purtroppo non sembra esaurirsi) di emersione di gravi episodi di corruzione nell'amministrazione pubblica in generale e nei vari livelli di governo locale.

A questo proposito, il novellato articolo 148, comma 4, del TUEL - con il dichiarato intento di saldare i momenti di verifica interna con quelli esterni, finalizzati tutti principalmente alla tutela degli equilibri di bilancio ed, in particolare, con la verifica -ora annuale(D.L. 91/2014)- sugli equilibri, sull'efficacia e sull'adeguatezza del sistema dei controlli interni adottato-prevede una specifica sanzione, che connota in maniera completamente diversa anche la tipologia di controllo affidata alla Corte:si tratta di una sanzione irrogata dalla sezione giurisdizionale per il mancato funzionamento (verificato, tuttavia, dalla sezione di controllo della Corte ) dei controlli interni. La norma prevede nello specifico che *In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.*

Accanto alle ipotesi di più evidente intersecazione - ovverosia nel momento in cui c’è una verifica esterna ex art. 1 comma 166 della legge 266/2005 che evidenzia uno squilibrio (dacché diviene logico dedurre che i controlli interni sugli equilibri di bilancio ex art. 147 bis del TUEL non hanno correttamente funzionato) - ce ne sono alcune che meriteranno una analisi piu’ approfondita e che solo in sede di riprova giurisprudenziale potranno avere un indiscutibile riscontro: è il caso del piano predisposto dall’amministrazione previsto dall’art. 1 comma 9 della legge c.d. anticorruzione (legge 6 novembre 2012 n. 190 recante “*Disposizioni per la prevenzione e la repressione della corruzione e dell'illegalità nella pubblica amministrazione*”), i cui meccanismi dovranno essere senz’altro coerenti con le dinamiche e i meccanismi dei controlli interni, in guisa che essi non solo abbiano a funzionare ma anche, come dice il riscritto art. 148 comma 3 del Tuel,che siano adeguati.

E’ innegabile, quindi, che le pressanti esigenze di coordinamento della finanza pubblica ed il piu’ stringente controllo sulla gestione degli enti locali[[4]](#footnote-4) hanno comportato la necessità di individuare raccordi efficaci con il sistema dei controlli interni :in modo che la Corte dei conti diviene l’istituzione che verifica in concreto la funzionalità e l’adeguatezza di tali meccanismi, [[5]](#footnote-5) ma che non deve far dimenticare - in una lettura costituzionalmente orientata[[6]](#footnote-6) - l’essenza stessa della verifica affidata in sede di controllo esterno.

### Sana gestione e controlli sanzionatori. Le ipotesi di responsabilita’ tipizzata e la ricostruzione operata dalla Corte dei conti SS.RR 12/2007/QM

Non sono peraltro questi i soli casi contemplati dall’ordinamento di sanzioni demandate alla cognizione della Corte dei conti ,che invece connotano sempre piu’ alcune previsioni normative afferenti la c.d. sana gestione ,ma che sul piano patologico sono senz’altro ascrivibili a ipotesi tipizzate di responsabilita’ erariale.

Vale la pena sottolineare che sempre più spesso, negli ultimi anni, e anche di recente, il Legislatore abbia iniziato ad introdurre nell’ordinamento varie disposizioni che tendono a tipizzare specifiche forme o ipotesi di responsabilità innanzi a questo Giudice contabile, in guisa da individuare , nel nostro ordinamento, un vero e proprio sistema sanzionatorio contabile, a carattere eminentemente punitivo [[7]](#footnote-7), e che si affianca, nella tutela delle risorse pubbliche, al sistema tradizionale, basato sulla clausola generale atipica del risarcimento dei danni pubblici[[8]](#footnote-8). Proprio per questo, secondo la ricostruzione fatta da Corte dei conti Sezioni riunite 27 dicembre 2007, n. 12/QM, essa è un tipo di responsabilità amministrativa che non può essere generica, ma tipizzata, in quanto, essendo di tipo sanzionatorio, le relative fattispecie devono necessariamente corrispondere ai parametri costituzionali di cui al summenzionato art. 25 della Costituzione, e cioè, al principio di stretta legalità nella molteplice accezione della tipicità, della tassatività (nel senso che le fattispecie legali non sono suscettibili di interpretazione analogica), della determinatezza, e della specificità (nel senso che la legge deve molto puntualmente indicare ogni elemento dell’intera fattispecie sanzionatoria, e cioè, sia con riferimento al precetto che alla sanzione)[[9]](#footnote-9).Il fatto cioè che la responsabilità di tipo sanzionatorio è sicuramente compatibile, nel sistema delle responsabilità devolute alla cognizione della Corte dei conti, con la stessa responsabilità amministrativa di tipo risarcitorio, implica altresi’ ,secondo tale ricostruzione, la concorrenza tra le due ipotesi di responsabilità: ove quella stessa condotta illecita dovesse cagionare un danno patrimoniale, economicamente valutabile, la fattispecie comporterebbe altresì la responsabilità amministrativa di tipo risarcitorio, che ‑ come è noto ‑ è configurata dal legislatore mediante il ricorso ad una clausola generale, secondo cui la responsabilità discende dall'aver cagionato un danno patrimoniale all’amministrazione pubblica, in violazione degli obblighi di servizio e con comportamenti omissivi o commissivi connotati dall’elemento soggettivo del dolo o della colpa grave.

### La distinzione operata dalla Corte dei conti SSRR 12/2011 in seno alle ipotesi di responsabilità amministrativa c.d. tipizzata

Purtuttavia , giova sottolineare che, in seno alle ipotesi di responsabilità amministrativa c.d. tipizzata, come chiarito successivamente dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti, nella sentenza n. 12/2011, sussiste una chiara distinzione tra le ipotesi in cui da un lato una norma di legge contempla non solo la ipotesi di illecito ,ma anche la relativa sanzione, e ,per converso, le ipotesi invece in cui essa si limita a prevedere che una data azione o attività “… determina responsabilità erariale”, o espressioni simili, ma senza comunque stabilire sanzioni precise e non derogabili: in quest’ultimo caso , ricorre una fattispecie ordinaria di responsabilità amministrativa, regolata cioè dalle norme di cui agli artt. 82 e segg. della Legge di contabilità generale dello Stato e dell’art. 1 L. n. 20/1994. L’unica peculiarità consiste, appunto, nella circostanza che tale (astratta) ipotesi di responsabilità, sotto il profilo dell’esistenza di un illecito, è operata direttamente dal Legislatore: ferma però restando la necessità, per il giudice, di dimostrare che ricorrono, nel concreto, tutti gli elementi essenziali indicati in via generale dalle norme appena ricordate per l’addebito di un danno erariale al soggetto agente (ossia vi sia stato quel comportamento che il Legislatore ha qualificato come illecito e sussistano altresì la colpa grave, come pure un conseguente danno erariale ingiusto e il nesso di causalità tra azione illecita ed evento dannoso).In tutte queste ultime ipotesi, pertanto, non è possibile alcun automatismo tra azione (illecita) e sanzione[[10]](#footnote-10).

### Sana gestione e sanzioni per i mancati tagli alla spesa :la posizione della Corte costituzionale e della Corte dei conti Sezione Veneto

Una ipotesi esemplare della tendenza a tipizzare le ipotesi sanzionatorie dei comportamenti lesivi della sana gestione e’ rappresentata , nella normazione recente ,dalla vicenda dei c.d. tagli a specifiche voci di spesa ,oramai al centro della costante attenzione del legislatore: anche di recente ,ad esempio, il DL 95/2012 sulla spending review ha introdotto all'art. 5 comma 2, una specifica previsione, modificata dall’art. 15 comma 1 della legge 89/2014 che converte il dl.66/2014, volta a far si’ che, a decorrere dall’1 maggio 2014 le "Amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.." Non possono effettuare spese di ammontare superiore al 30 per cento della spesa sostenuta nel 2011 per l’acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi.

Il suddetto comma prevede, inoltre, l'esclusione dalla riduzione della spesa per "autovetture utilizzate dall'Ispettorato centrale della tutela della qualità e repressione frodi dei prodotti agroalimentari del Ministero delle politiche agricole alimentari e forestali, dal Corpo nazionale dei vigili del fuoco o per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica, per i servizi sociali e sanitari svolti per garantire i livelli essenziali di assistenza, ovvero per i servizi istituzionali svolti nell'area tecnico-operativa della difesa e per i servizi di vigilanza e intervento sulla rete stradale gestita da ANAS S.p.A. e sulla rete delle strade provinciali e comunali, nonché per i servizi istituzionali delle rappresentanze diplomatiche e degli uffici consolari svolti all’estero (…….)”.

Al riguardo, vale la pena di sottolineare che ,gia’ in precedenza, con l'introduzione degli analoghi tagli alle voci di spesa di cui ai commi 7 8 9 12 13 e 14 dell'art. 6 del D.L. 78/2010, convertito, con modifiche, dalla Legge 122/2010 ,il legislatore aveva inteso conseguire risparmi per la amministrazioni pubbliche anche per le spese delle autovetture, imponendo per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio degli enti locali. Tali vincoli - secondo l'interpretazione fornita dalla Corte Costituzionale nella sentenza n 139 del 4.6.2012, in ossequio al principio dell'autonomia finanziaria e di spesa degli enti locali - pur non potendo incidere direttamente sulla detta autonomia, si traducono in limitazioni indirette, delle quali gli enti in questione devono necessariamente tener conto. Al riguardo giova precisare che la caratteristica fondamentale della disciplina finanziaria è quella di non interferire mai, direttamente (a meno di deroghe espresse), con la disciplina ordinamentale (cfr. deliberazioni Sezione Lombardia nn. 679 e 680/2011/PAR): in linea di massima, essa tiene fermi capacità, facoltà, obblighi, e divieti sostanziali imputabili all’amministrazione; piuttosto introduce indirette limitazioni alla discrezionalità operativa degli enti che, a causa dei predetti limiti, sotto la propria responsabilità, devono effettuare scelte gestionali che li mettano in condizione di esercitare facoltà e adempiere doveri compatibilmente con il rispetto di tali obbiettivi di spesa.Tale scelta, infatti, non può prescindere dalla valutazione degli effetti economici sul bilancio dell’ente e dal rispetto del tetti massimi indicati nella interpretazione data dalla Corte costituzionale.

Il legislatore statale – secondo la lettura costituzionale – può, con una disciplina di principio, legittimamente “imporre agli enti autonomi, per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, anche se questi si traducono, inevitabilmente, in limitazioni indirette all'autonomia di spesa degli enti” (da ultimo, sentenza n. 182 del 2011). Questi vincoli possono considerarsi rispettosi dell'autonomia delle regioni e degli enti locali quando stabiliscono un “limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa” (sentenza n. 182 del 2011, nonché sentenze n. 297 del 2009, n. 289 del 2008 e n. 169 del 2007). Lo Stato, quindi, può agire direttamente sulla spesa delle proprie amministrazioni con norme puntuali e, al contempo, dichiarare che le stesse norme sono efficaci nei confronti delle regioni “a condizione di permettere l'estrapolazione, dalle singole disposizioni statali, di principi rispettosi di uno spazio aperto all'esercizio dell'autonomia regionale” (sentenza n. 182 del 2011). In caso contrario, la norma statale non può essere ritenuta di principio (sentenza n. 159 del 2008), a prescindere dall'auto-qualificazione operata dal legislatore (sentenza n. 237 del 2009).

Sebbene tali limitazioni vadano preferibilmente ricondotte nell'ambito di un limite complessivo, all'interno del quale gli enti locali possano "allocare le risorse tra i diversi ambiti e obiettivi di spesa", la "distribuzione" degli interventi riduttivi tra le singole voci previste dalla norma non può certo tradursi tuttavia in una libera e incondizionata derogabilità delle misure di contenimento, pena la sostanziale e inammissibile vanificazione della finalità di coordinamento finanziario sottesa alla norma medesima.

La conclusione è stata fatta propria dalla Corte dei conti, Sezione Veneto, che con il parere n.586/2012 ha sottolineato conseguentemente che, proprio sulla scorta delle affermazioni contenute nella citata pronuncia, non può non ritenersi che lo sforamento (imputabile a qualsiasi causa) del limite previsto per una specifica tipologia di spesa debba trovare necessaria "compensazione" nella maggiore e corrispondente riduzione di altra tipologia di spesa, di tal che, complessivamente, risulti assicurato l'obiettivo di riduzione e di contenimento voluto dal legislatore. Del resto, propria la norma, al comma 10, aveva previsto espressamente un meccanismo compensativo tra le voci di spesa di cui ai precedenti commi 7 e 8, suggerendo una soluzione interpretativa volta nel contempo, ad assicurare l'effettività dell'intervento statale sulle politiche di spesa degli EE.LL. e ad evitare interferenze con l'autonomia organizzativa di questi ultimi, costituzionalmente garantita[[11]](#footnote-11).

# Sana gestione e patto di stabilita’: un’antinomia ?Il paradosso della tempestivita’ dei pagamenti

## L’evoluzione della normativa in tema di pagamenti della P.A. e i nuovi approdi a seguito della legge 89/2014 di conversione del d.l. 66/2014

Paradossalmente , come la pratica dimostra, il puntuale rispetto dei vincoli di finanza pubblica puo’ comportare tuttavia delle antinomie assai spesso con i comportamenti volti a una sana gestione finanziaria.

E’ il caso del problema dei pagamenti della Pubblica Amministrazione. Certo, è noto a tutti che «i ritardi di pagamento impongono pesanti oneri amministrativi e finanziari alle impre­se, ed in particolare a quelle di piccole e medie di­mensioni. Inoltre tali problemi costituiscono una tra le principali cause d’insolvenza e determinano la perdita di numerosi posti di lavoro» (Settimo considerando della dir. n. 2000/35/Ce ).

L’attenzione del legislatore verso l’ultima fase delle procedure di spesa, quella afferente al pagamento a beneficio dei creditori delle Amministrazioni pubbliche , e nei confronti della disciplina delle obbligazioni pecuniarie è -giova evidenziarlo, per i suoi notevoli riflessi sull’attività gestionale - cosa recente e antica allo stesso modo,in un mondo oramai sempre piu’ *cashless*.

La disciplina relativa ai pagamenti nelle transazioni commerciali tra imprese e amministrazioni pubbliche ha avuto un'intensa evoluzione nel corso del tempo che risente della diversa concezione, nel nostro ordinamento ,del rapporto tra Stato e privati.

E’ noto il tradizionale indirizzo della Corte dei Conti, secondo cui integra “un principio cardine della contabilità pubblica quello di dover reperire preventivamente la copertura finanziaria di una spesa, mediante l’assunzione dell’apposito impegno sul competente capitolo di bilancio, impegno che, come noto, determina l’accantonamento della somma da utilizzare per lo specifico fine previsto e, quindi, l’indisponibilità della somma stessa ad altri fini”. Non avere reperito preventivamente le risorse necessarie a sostenere una spesa, alla luce del menzionato orientamento, costituisce una violazione contabile sempre stigmatizzata dalla giurisprudenza della Corte dei Conti, perché correlata ad una condotta improntata ad una grave superficialità e noncuranza (ex multis Sezione II Centrale, Sentenza nr. 79 del 2005).

E’ altresi noto che Giuseppe Mantellini sosteneva ,nel lontano 1882 ,che «*in Stato bene ordinato non può accettarsi nemmeno discussione sul tema: se lo Stato non paga: e men che mai può accettarsi nel Regno d’Italia, dal quale, pur di far onore ai suoi impegni, si è im­posto la tassa sul macinato e bandito il corso forza­to*» .Ma era voce isolata ,in un ordinamento in cui gli atti di perfezionamento delle obbligazioni pecuniarie dallo stesso assunte (impegno di spesa), erano considerati esclusivamente con rilevanza interna e il cui ritardo non determinava il prodursi a carico dello Stato di effetti negativi ,trattandosi ,si sosteneva, di comportamenti puramente discrezionali . La dottrina assolutamente prevalente riteneva che l’obbligazione della pubblica amministrazione, pur se nasce e diventa liquida ed esigibile secondo le norme del codice civile, rimanesse in uno stato di pendenza (per cui il diritto al pagamento non ope­rasse) fintantoché non vi fosse lo stanziamento in bilan­cio e l’emissione del relativo titolo di spesa :ma è nondimeno significativo, a questo punto, il richiamo fatto da uno studioso come Aldo Sandulli secondo cui «… rientra tra le norme di buon reggimento politico quella di non lasciare insoddisfatte le obbligazioni legittimamente assunte dallo Stato soprattutto al fine di non fare venir meno il credito di esso».

Nel frattempo ,nell’arco di un secolo, sono successe tuttavia alcune ,per la verita’ molte, cose che hanno cambiato radicalmente lo scenario descritto . La Commissione Europea, gia’ nel 1995 aveva emanato una Raccomandazione riguardante i termini di pagamento nelle transazioni commerciali, 12/5/1995, in G.U.C.E., 1-127/1995, con la quale gli Stati membri erano invitati a fissare «i termini per l'espletamento delle formalità amministrative preliminari ai pagamenti, come le procedure di collaudo nei lavori pubblici» e adottare i provvedimenti più opportuni per il rispetto dei termini di pagamento contrattuali. Infatti, il mancato assolvimento delle obbligazioni contratte costituiva «rischio per l'equilibrio finanziario e per la sopravvivenza stessa delle imprese». La Commissione suggerì, in particolare, l'accelerazione delle procedure di spesa e la fissazione di interessi di mora «ad un livello sufficientemente dissuasivo per i cattivi pagatori», attraverso un sistema volto ad introdurre, in via sussidiaria, «senza rimettere in causa la libertà contrattuale in materia di determinazione dei termini di pagamento», una regolamentazione del termine e della scadenza del pagamento.

Tale situazione è stata successivamente superata, sul piano normativo, dall’entrata in vigore nel nostro ordinamento giuridico delle disposizioni contenute nel Decreto Legislativo nr. 231 del 2002, di attuazione della Direttiva 2000/35/CE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. La suddetta normativa in tema di ritardi nei pagamenti in ordine alle transazioni commerciali ha equiparato la condizione delle Pubbliche Amministrazioni a quella di qualsiasi debitore, atteso che, ai sensi dell’articolo 2 del citato Decreto Legislativo, sono destinatari delle disposizioni in parola le Amministrazioni dello Stato, le Regioni, le Province autonome, gli Enti pubblici territoriali e loro unioni, gli Enti pubblici non economici, nonché gli organismi di diritto pubblico; è stata realizzata in tal modo un’assoluta equiparazione tra il debitore pubblico e quello privato, con un sostanziale abbandono della posizione di supremazia riconosciuta in passato all’Autorità amministrativa, in favore dell’applicazione di regole paritarie. Con la menzionata fonte nazionale si è inteso evitare che il debitore inadempiente potesse trarre vantaggio dal ritardo nel pagamento, ovvero che il creditore si venisse a trovare in difficoltà nei confronti dei propri fornitori, in funzione dell’indebito differimento imputabile al debitore.

Da ultimo, infine ,come noto,, la normativa italiana ha operato il recepimento delle rinnovate disposizioni comunitarie. Dal 1° gennaio 2013 sono entrate in vigore le disposizioni del D.Lgs 9 novembre 2012 n.192, che ha recepito la direttiva comunitaria 2011/7/UE relativa alla lotta contro i ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali. La norma si applica in generale, ad eccezione delle procedure concorsuali, "ad ogni pagamento effettuato a titolo di corrispettivo in una transazione commerciale" effettuata "tra imprese o tra imprese e pubbliche amministrazioni. Conseguentemente alla scadenza dei termini previsti dalla disciplina il creditore avrà il diritto alla corresponsione degli interessi moratori, salvo l'impossibilità del debitore di non poter pagare per causa a lui non imputabile. La previsione di clausole gravemente inique in danno del creditore, in materia di pagamenti ed interessi, saranno considerate nulle.

In particolare la norma dispone che il pagamento deve essere effettuato entro 30 giorni dalla data di ricevimento della fattura, o di una richiesta di pagamento equivalente, da parte del debitore. Il termine di 30 giorni è raddoppiato (quindi 60 giorni) per le imprese pubbliche e per gli enti pubblici che forniscono assistenza sanitaria. Le imprese private possono derogare al termine legale di 60 giorni, ma se fissano termini superiori a 60 giorni, le relative clausole sono lecite solo a condizione che siano pattuite per scritto e non siano gravemente inique per il creditore. Quando il debitore è una pubblica amministrazione, alle parti non è consentito superare il termine dei 60 giorni.

In caso di mancato pagamento gli interessi moratori decorreranno, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine di pagamento.

L’importanza della tempestivita’dei pagamenti si desume da norme di ancora piu’ stretta attualita’ :la legge 89/2014 di conversione del D.L. 66/2014 ha introdotto un’ulteriore modifica all’art. 33 del D.Lgs. 33/2013, che attualmente dispone l’obbligo di pubblicazione, con cadenza annuale, di un indicatore dei tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi e forniture, denominato “indicatore di tempestività dei pagamenti”.La disposizione viene arricchita dall’ulteriore previsione dell’obbligo di pubblicare anche un indicatore trimestrale di tempestività dei pagamenti, con cadenza appunto trimestrale, a decorrere dal 2015.

Anzi, nel caso in cui si evidenzi un ritardo nei pagamenti superiore a 90 giorni nel 2014 e a 60 giorni a decorrere dal 2015, rispetto ai termini indicati dal D.Lgs. n. 231/2002, sono previste misure sanzionatorie per le amministrazioni pubbliche di cui al comma 1 – con esclusione degli enti del Servizio sanitario nazionale – consistenti nel divieto di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo (compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione) nell'anno successivo a quello di riferimento (art. 41,comma 2).

Inoltre l’articolo 41 della medesima legge ,rubricato Attestazione dei tempi di pagamento, introduce l'obbligo per le pubbliche amministrazioni di allegare alle relazioni ai bilanci consuntivi o di esercizio un prospetto attestante l’importo dei pagamenti relativi a transazioni commerciali effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché il c.d. indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, che indica i tempi medi di pagamento relativi agli acquisti di beni, servizi e forniture.

## L’ordinanza Corte conti Lombardia 125/2009 e la sentenza Corte costituzionale 37/2011

Come è stato quindi possibile arrivare a questa enorme massa di debiti insoluti da parte della Pubblica Amministrazione ,soprattutto in presenza di una normativa che gia’ dall’inizio di questo secolo contempla la mora ex re e la produzione di interessi addebitabili senz’altro all’organo gestionale inadempiente, con tutte le conseguenze del caso?

La risposta è molto semplice . Per comprendere il perché si è arrivati a questo punto ,bastava leggere la giurisprudenza contabile che gia’ da tempo ha esaminato la questione.

Una ordinanza della Sezione Lombardia di controllo (125/2009)poneva plasticamente in evidenza che *I continui cambiamenti della disciplina del patto e il passaggio dal criterio dei tetti di spesa a quello del saldo finanziario, calcolato in modo diverso a seconda degli esercizi, ha comportato, anche in relazione alla base di riferimento che, di volta in volta, viene presa in considerazione (la spesa media di un periodo temporale precedente nel quale vigevano regole di spesa in relazione al patto di stabilità interno differenti!), seri problemi ad alcuni enti che si sono trovati a dover cercare di raggiungere degli obiettivi molto difficili da conseguire, se non impossibili, a causa della dinamica della spesa avviata legittimamente negli anni precedenti. 8. La legge finanziaria per il 2007 ha innovato in maniera sostanziale, rispetto agli esercizi precedenti, le modalità di formazione del patto di stabilità interno per gli enti territoriali, sostituendo al meccanismo del tetto di spesa da rispettare di anno in anno, il criterio del saldo finanziario (art. 1, co. 676 e segg. della legge 27 dicembre 2006, n. 296). A differenza del precedente limite, il vincolo sul saldo sembra rispondere, in linea di principio, in maniera maggiormente adeguata all'esigenza di autonomia finanziaria degli enti territoriali perché dovrebbe rappresentare uno strumento funzionale alle scelte responsabili e virtuose degli Enti medesimi e, inoltre, sembra maggiormente coerente rispetto alle necessità di conformità con il patto di stabilità europeo, gli obiettivi del quale devono essere osservati dall'Italia nel suo complesso.*

*Le modalità di formazione dell'obiettivo programmatico che ciascun ente deve rispettare sono rinvenibili nell'art. 1, commi 677 e seguenti che hanno introdotto un meccanismo di determinazione del saldo riferito sia alla gestione di competenza che alla gestione di cassa, con la previsione di specifici parametri diretti ad individuare l'entità del concorso del singolo ente locale alla manovra globale di finanza pubblica, da calcolarsi in relazione alla situazione finanziaria di ciascun ente. La determinazione dell'obiettivo di miglioramento dei saldi è basata sul calcolo di alcuni parametri finanziari quali la media triennale 2003-2005 dei saldi di cassa risultanti dal conto consuntivo, definiti in relazione alla differenza fra entrate finali (titoli I II III IV), in conto corrente ed in conto capitale, e spese finali, da cui sono escluse le entrate derivanti da riscossioni di crediti (Titolo IV, cat. 6) e le spese dovute alla riscossione di crediti (Titolo II, intervento 10). Al fine dell'osservanza del patto di stabilità per il 2007 gli enti territoriali dovevano calcolare, in termini di competenza, e conseguire, sia in termini di competenza che di cassa, un saldo finanziario pari a quello del triennio 2003-2005, migliorato dell'entità annua della manovra, così come determinata dal legislatore. L'elemento centrale del meccanismo introdotto nel 2007 è dato dal calcolo del saldo finanziario, la definizione del quale è indicata in modo analitico dal legislatore (art. 1 comma 680), così come le modalità di calcolo, sia in relazione alla gestione di competenza che a quella di cassa (art. l,co. 683). In base agli accertamenti effettuati dalla Sezione è risultato che l'adozione di due vincoli, riferiti l'uno alla gestione di competenza e l'altro a quella di cassa, vale a dire agli effettivi pagamenti che vengono effettuati nell'esercizio di riferimento, ha comportato notevoli problemi agli enti che, come il Comune di Pessano con Bornago, avevano avviato negli anni precedenti la costruzione di opere pubbliche, impegnando, nel rispetto della normativa vigente, le somme occorrenti e soprattutto perfezionando obbligazioni giuridicamente vincolanti con terzi soggetti, in particolare imprese fornitrici di lavori, beni o servizi (sul punto si veda la memoria del comune in data 29 aprile 2009 e il richiamo alla delibera della giunta comunale n. 128 del 2 agosto 2007).*

*La situazione di questi enti è risultata aggravata dalla circostanza che il legislatore, con la manovra finanziaria per il 2009, non solo ha reintrodotto specifiche limitazioni amministrative per gli enti che non rispettano le previsioni del patto di stabilità interno (art. 76, del d.l. 25 giugno 2008, n. 112, conv. in I. 6 agosto 2008, n. 133) ma ha previsto che le stesse modalità di costruzione degli obiettivi del patto per gli esercizi 2009 e seguenti siano diverse a seconda che l'ente interessato abbia rispettato o meno le previsioni del patto nell'esercizio 2007.*

*Molti enti, al fine di rispettare le previsioni relative al patto di stabilità interno con riferimento alle previsioni di cassa, molti enti nel corso dell'esercizio 2007 hanno cercato di individuare soluzioni temporanee dirette a contemperare la doverosità del rispetto delle prescrizioni del patto con le attività contrattuali (legìttimamente) intraprese (negli esercizi precedenti) e hanno ritardato i pagamenti dovuti alle imprese esecutrici dei lavori o delle forniture, differendoli all'esercizio successivo. Si tratta di una prassi che viola le disposizioni legislative inerenti i tempi di pagamento delle obbligazioni contrattuali e che non è conforme ai principi di sana gestione finanziaria. Da un lato, infatti, finisce con il penalizzare le imprese che contrattano con la pubblica amministrazione che, a fronte della conclusione di un contratto che prevede specifici obblighi di esecuzione degli interventi ma anche il diritto di ricevere regolarmente il pagamento delle loro spettanze, vengono danneggiate, in modo del tutto ingiustificato, a causa del ritardato pagamento. Dall'altro crea distorsioni anche nella gestione finanziaria dell'ente perchè il differimento di un pagamento ad un esercizio successivo condiziona le attività che possono essere compiute in quell'esercizio creando una spirale negativa che può incidere sulla stessa funzionalità gestionale e, in ogni caso, può comportare il pagamento di interessi, convenzionali o di mora, che si configurano come oneri impropri e privi di giustificazione.*

*Peraltro, non sarebbe razionale neppure l'eventuale dilazione di pagamento che l'ente territoriale concordasse con l'impresa, condizionandola alla mancata corresponsione di interessi, poiché, in questo caso, la traslazione del costo avverrebbe integralmente sull'impresa, con il rischio che la* "metabolizzazione" *di simili prassi comporti un generalizzato aumento dei costi negli appalti futuri delle pubbliche amministrazioni poiché le imprese potrebbero inserire nelle loro offerte il* "costo implicito" *riferito ai possibili ritardati pagamenti.*

Ecco quindi che gli enti che avevano avviato investimenti negli anni che avevano preceduto l'entrata in vigore delle nuove regole del patto di stabilità interno, come nel caso in esame, finiscono con l'essere penalizzati poiché risulterebbero inadempienti alle regole del patto di stabilità a causa non di scelte gestionali consapevoli ma per gli effetti inevitabili degli investimenti programmati e legittimamente attuati negli esercizi precedenti, in presenza di una diversa disciplina normativa.

Essi quindi devono optare per la diversa ,forzata, scelta di non pagare tempestivamente ,per non incorrere nell’ applicazione delle sanzioni inerenti la violazione del patto di stabilita’ : in presenza delle cennate contraddizioni tra obblighi contrattuali e obblighi pubblicistici ,le antinomie potrebbero essere eliminate unicamente dal legislatore o eventualmente dal giudice costituzionale dichiarando illegittima la norma che ha previsto il parametro del patto riferito al raggiungimento dell'obiettivo della gestione di cassa .

A quella remissione ,operata dalla sopra riportata ordinanza della Sezione Lombardia , la Corte Costituzionale rispose ,con la sentenza n. 37/2011, che il giudice remittente non era un valido giudice a quo ,in ragione del quadro collaborativo in cui si inseriva la potesta’ di controllo cui afferiva .

Nel descritto quadro normativo e giurisprudenziale vale la pena ricordare si inserivano ,d’altro canto, le disposizioni recentemente varate dal legislatore con l’articolo 9 del D.L. nr. 78 del 2009, convertito dalla Legge nr. 102 del 2009, volte a garantire la tempestività dei pagamenti delle pubbliche Amministrazioni, in attuazione della citata Direttiva comunitaria; al fine di prevenire la formazione di nuove situazioni debitorie, la lettera a) del menzionato articolo 9 prevede, in dettaglio, alcune misure concorrenti di controllo, monitoraggio, vigilanza, nonché analisi e revisione delle procedure di spesa e dell’allocazione delle risorse in bilancio. La norma , tra l’altro, per rimuovere alla radice il rischio di ritardi nei pagamenti, fissava il principio secondo cui nelle Amministrazioni pubbliche incluse nell’elenco adottato dall’ISTAT ai sensi dell’articolo 1, comma 5, della Legge nr. 311 del 2004, il funzionario che emana provvedimenti di impegno di spesa ha l’obbligo di accertare preventivamente che il programma delle conseguenti erogazioni sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione del prefato obbligo di accertamento comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento, per motivi sopravvenuti, non consenta di far fronte all’obbligo contrattuale, l’Amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, atte ad evitare la formazione di debiti pregressi.

La riflessione ,spontanea e scontata, è, in questi giorni di intense riforme, volta a una opportuna riscrittura delle regole del patto di stabilita’ che escluda da tale computo le spese di investimento e determini nel contempo la stretta sulla spesa corrente improduttiva. Essa è stata peraltro preceduta da misure contingenti che non risolvono il problema : un decreto (decreto d.l. 35/2013 convertito con legge 64/2013)chiamato pomposamente sblocca pagamenti e una serie di meccanismi bizantini per alleviare le pene dei creditori della P.A.

### La certificazione dei pagamenti e le nuove disposizioni contenute nella legge 89/2014

Un caso esemplare ,tra questi,è rappresentato dalla certificazione dei pagamenti.

Il legislatore è intervenuto, dapprima all’inizio della legislatura, con l’articolo 9, comma 3-bis, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, il quale ha introdotto una disciplina specifica che prevede la certificazione, da parte degli enti territoriali debitori, dei crediti in questione nei confronti dei soggetti interessati anche ai fini della cessione pro-soluto dei medesimi crediti nei confronti di banche o intermediari finanziari.

La procedura prevede che, su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture e appalti, le regioni e gli enti locali certificano, nel rispetto delle disposizioni normative vigenti in materia di patto di stabilità interno, se il relativo credito sia certo, liquido ed esigibile, anche al fine di consentirne la cessione a favore di banche o intermediari finanziari riconosciuti dalla legislazione vigente.

Il termine per la certificazione è stato originariamente fissato in 60 giorni dalla data di ricezione dell'istanza.

La legge di stabilità per il 2012 (articolo 13, legge n. 183/2011) ha modificato la normativa in questione introducendo la previsione secondo la quale, scaduto il termine di sessanta giorni, su nuova istanza del creditore, provvede alla certificazione la Ragioneria territoriale dello Stato competente per territorio, la quale, ove necessario nomina un commissario ad acta con oneri a carico dell’ente territoriale.

Successivamente, il termine per la certificazione dei crediti da parte degli enti territoriali è stato ridotto da sessanta a trenta giorni dall’articolo 13-bis del D.L. 7 maggio 2012, n. 52 il quale ha inoltre reso obbligatoria – e non più eventuale - la nomina di un Commissario ad acta, su nuova istanza del creditore, qualora, allo scadere del termine previsto, l’amministrazione non abbia provveduto alla certificazione.

L'articolo 27 della legge 89/2014 introduce nuove modalità di monitoraggio dei debiti delle pubbliche amministrazioni, dei relativi pagamenti e dell’eventuale verificarsi di ritardi rispetto ai termini fissati dalla direttiva europea, attraverso un adeguamento delle funzionalità della Piattaforma elettronica per la gestione telematica del rilascio delle certificazioni (comma 1); esso inoltre amplia (comma 2) il perimetro delle amministrazioni pubbliche tenute alla certificazione dei debiti non estinti, ridefinendo, di conseguenza, i soggetti cui compete la nomina degli eventuali commissari ad acta ed introducendo sanzioni a carico sia delle amministrazioni medesime che dei dirigenti responsabili nei casi di inadempimento dell’obbligo di certificazione nei tempi previsti.

L'articolo 29 della stessa legge 89/2014 prevede l'attribuzione agli enti locali delle disponibilità della "Sezione enti locali" del "Fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili" non erogate nelle istanze precedenti.

L'attribuzione agli enti locali delle disponibilità ancora non erogate della relativa Sezione del Fondo viene effettuata utilizzando le procedure individuate con il decreto 10 febbraio 2014 con il quale sono state ripartite le risorse aggiuntive del fondo medesimo per l’anno 2014, come previsto dal comma 9 dell'articolo 13 del D.L. n. 102/2013.

Infine, l’articolo 32 della legge 89/2014 dispone per il 2014 un incremento della dotazione del "Fondo per assicurare la liquidità per pagamenti dei debiti certi, liquidi ed esigibili" di 6.000 milioni di euro, al fine di far fronte ai pagamenti da parte delle regioni e degli enti locali dei debiti maturati alla data del 31 dicembre 2013.

Le osservazioni che precedono mantengono tuttavia immutata la sostanza del problema :anziché indagare sulle reali cause che hanno provocato il fenomeno , si è proceduto a emanare una serie di provvedimenti la cui ratio è puramente emergenziale ,senza rimuovere le ragioni profonde di tali ritardi .Come al solito ,in Italia, si è creata una soluzione tampone :si da un contentino provvisorio alle imprese, si immette liquidita’ –poca- nel sistema, si da un po’ di ossigeno a quei comuni che piu’ di altri hanno avuto problemi-spesso per negligenza o cattiva gestione- ,fornendo un pessimo esempio nei confronti di chi aveva fino a quel momento osservato scrupolosamente le regole.

Non rimane che concludere sottolineando che ,*rebus sic stantibus*, ovverosia con questi meccanismi ,attualmente vigenti, del Patto di stabilita’ ,è *pertanto onere dell'amministrazione avvalersi degli istituti giuridici vigenti al fine di programmare i pagamenti secondo modalità che consentano di coniugare le aspettative di adempimento nei termini (senza generare ritardi inesorabilmente fonte di responsabilità) con il rispetto dei saldi di cassa imposti dal legislatore* (Corte conti, Sezione Riunite,n.28/2010).

# La sana gestione e la sanzionabilita’ dell’elusione del Patto di stabilita’

##  I motivi e le conseguenze

Diviene quindi di palmare evidenza a chiunque il motivo dell’utilizzo di strumenti negoziali o societari da parte degli enti locali volti ad aggirare il vincolo del Patto di stabilita’ :si tratta cioè di sfruttare le maglie di questo per aggirarlo con artifizi contabili ,volti tuttavia nella forma a rispettarlo, al fine assai spesso(ma non esclusivamente,beninteso) di adempiere tempestivamente ai pagamenti alle imprese .

E tuttavia, nel dilemma tra adempimenti civilistici e obblighi di carattere pubblicistico ,la natura cogente di tale vincolo ,scaturente oltretutto dalla sua matrice comunitaria ,impone che lo scrutinio in sede di controllo della Corte dei conti circa la liceità dell’utilizzo da parte degli enti locali dei singoli tipi contrattuali non possa avvenire seguendo unicamente rigidi schemi formali, ma secondo una valutazione che non può prescindere dalla verifica sostanziale dei fenomeni sottostanti, con un costante monitoraggio delle uscite pubbliche con riferimento ai limiti dell’indebitamento e alla violazione dei principi di finanza pubblica. E cio’ spiega perché l’elusione ,a differenza della semplice violazione del Patto di stabilita’, sia accompagnato da una specifica responsabilita’ di tipo sanzionatorio sul versante erariale ,nonché da conseguenze civilistiche sul versante della validita’ ed esistenza degli atti e dei contratti .

In tale contesto, l’esistenza di una clausola generale di divieto dell’elusione, precipitato del principio di buona fede, è rinvenibile in sede contabile e si concretizza nella necessità di evitare che un atto legittimo abbia delle ripercussioni economiche tali da gravare sulle poste debitorie dell’ente.

Al riguardo, è agevole osservare oramai come *le verifiche della Corte dei conti possono estendersi all’esame della natura sostanziale delle entrate e delle spese escluse dai vincoli in applicazione del principio generale di prevalenza della sostanza sulla forma*.

Sotto quest’ultimo profilo è opinione condivisa quella secondo cui diviene indispensabile che *alla rappresentazione contabile non debbano sfuggire gli oneri finanziari effettivamente ricadenti sull’amministrazione procedente nell’anno di realizzazione dell’operazione economica sottostante*. Il principio della prevalenza della sostanza sulla forma (art. 3, comma 1, all. 1, n. 18 del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118), impone, la necessaria rilevazione contabile degli esatti accadimenti scrutinati sotto il profilo finanziario, economico e patrimoniale, comunque sostanziale prevalendo detto aspetto su quello, pur non trascurabile, della corretta contabilizzazione formale.

Tale clausola generale di matrice comunitaria impone nel caso specifico il contenimento dell’indebitamento e il perseguimento di un costante equilibrio di bilancio, evitando nel contempo la creazione di disavanzi sommersi o lo spostamento di oneri finanziari a esercizi successivi: ipotesi senz’altro da scongiurare alla luce del costante insegnamento della giurisprudenza contabile. La giurisprudenza della Corte ha sottolineato infatti che la possibilità di ravvisare una “*forma elusiva del patto di stabilità interno sussiste principalmente laddove l’ente interessato, in modo preordinato, realizzi un’operazione economica che, pur legittima in sé, sia idonea a nascondere il peso finanziario, che, sia pure indirettamente, andrà a gravare sulle poste debitorie dell’ente*”.

Ancor più stringente e profondo appare quindi il territorio di verifica della Corte dei conti del rispetto del patto di stabilità interno, chiamata anche a rideterminare la qualificazione delle poste in base alla reale essenza giuridica ,non rilevando al riguardo il *nomen iuris*.

Occorre precisare che quindi diverso sono gli ambiti in cui opera la Corte: coerentemente, secondo il preciso schema di una *concinnitas* ciceroniana, spetterà alla sezione regionale di controllo l’analisi e l’accertamento della gestione finanziaria degli enti locali, nella fattispecie l’analisi della gestione finanziaria, mentre spetterà alla sezione giurisdizionale la verifica e l’applicazione dell’aspetto sanzionatorio sulla fattispecie foriera di elusione finanziaria.

Sul punto, è ormai conclusione condivisa il fatto che la puntuale valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti applicativi dell’art. 20, comma 12, del D.L. 98/2011, come illustrato è rimessa ex lege alle Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti. Il dubbio esegetico sull’art. 20 del D.L. 98/2011, va risolto in sede di coordinamento delle due sopracitate disposizioni, sottolineando da un lato che è riservato al giudizio di responsabilità amministrativa il complessivo vaglio della sussistenza dell’ipotesi sanzionatoria prevista dal D.L. 98/2011 in capo agli amministratori ed al responsabile del servizio finanziario; dall’altro le Sezioni regionali di controllo verificano l’effettivo rispetto - in termini sostanziali - del patto di stabilità da parte dell’ente locale, anche sotto il profilo della corretta qualificazione giuscontabile delle operazioni gestorie svolte nell’esercizio finanziario.

La norma ,quindi, interviene sanzionando anticipatamente e autonomamente comportamenti che comunque sono lesivi della c.d sana gestione. E si accompagna ,come detto ,a delle specifiche conseguenze su diversi piani: che non sono tuttavia solo quelli afferenti la sana gestione o la responsabilita’ erariale tipizzata, ma anche di carattere civilistico. In base alla prima *Qualora le Sezioni giurisdizionali della Corte dei conti accertino che il rispetto del patto di stabilità interno è stato artificiosamente conseguito mediante una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o altre forme elusive, le stesse irrogano agli amministratori che hanno posto in essere atti elusivi delle regole del patto di stabilità interno la condanna ad una sanzione pecuniaria fino ad un massimo di dieci volte l’indennità di carica percepita al momento della commissione dell’elusione e, al responsabile del servizio economico-finanziario, una sanzione pecuniaria fino a tre mensilità del trattamento retributivo, al netto degli oneri fiscali e previdenziali*.”

In virtu’ della seconda , ai sensi dell’art. 20, comma 12, del D.L. 98/2011, “*I contratti di servizio e gli altri atti posti in essere dalle regioni e dagli Enti locali che si configurano elusivi delle regole del patto di stabilità interno sono nulli.*

Tale sanzione decorre dal 6 luglio 2011, data di entrata in vigore del decreto legge con cui è stata introdotta nell’ordinamento (art. 20, comma 12 del D.L. 98/2011 ripresa dall’art. 31, comma 31, legge 183/2011) a mente della quale *Tali disposizioni si applicano ai contratti di servizio ed agli atti posti in essere dopo l’entrata in vigore del decreto.*

## Le ipotesi concrete di elusione delle regole vincolistiche realizzate attraverso l’utilizzo dello strumento societario

### Considerazioni introduttive

E’ giunto quindi il momento di approfondire maggiormente le ipotesi concrete in cui l’elusione delle regole vincolistiche viene ad essere realizzata attraverso ,piu’ in particolare, l’utilizzo dello strumento societario. In realta’,non è che questi siano gli unici strumenti utilizzati dalla prassi per eludere i vincoli di finanza pubblica e segnatamente di quelli del Patto di stabilita’: assai spesso, infatti, tali operazioni elusive sono il frutto di un collegamento negoziale ,il cui scrutinio di meritevolezza -che deve necessariamente presidiare la tutela dell’interesse sottostante alla combinazione causale atipica dei suddetti trasferimenti in virtù del nesso funzionale inscindibile che li connota sul piano economico - non trova un adeguato riscontro ,né rinviene l’imprescindibile usbergo nella previsione dell’art. 1322 c.c.. :ed anzi trova nel raffronto con esso un riscontro negativo a causa dei numerosi indici sintomatici ,che avvalorano la ineluttabile conclusione circa la deviazione dell’operazione in sè e per sè considerata, verso finalità non consentite dall’ordinamento, talvolta simulate o tal’altra sine causa.

Al riguardo è opportuno richiamare alcuni principi di fondo in merito alla natura dei trasferimenti patrimoniali tra ente locale ed organismi partecipati nell’ambito dei vincoli derivanti dal patto di stabilità, più volte sviluppati dalla giurisprudenza della Corte dei conti in sede sia consultiva sia - soprattutto - di controllo finanziario[[12]](#footnote-12).

In via generale, con riferimento all’istituzione di organismi partecipati dall'Ente, siano essi di natura societaria o meno, giova ricordare che la *ratio* della creazione di soggetti strumentali risiede nella gestione dei servizi esternalizzati, in ossequio a criteri di efficacia, efficienza ed economicità. In tale contesto è necessario richiamare l'attenzione sull'esigenza di una puntuale e costante verifica della compatibilità dello strumento privatistico, e dei rapporti con esso intrattenuti, con il rispetto dei vincoli di finanza pubblica e, specificamente, con quelli posti dal patto di stabilità.

D’altronde, come espressamente statuito – seppur in relazione a diversa fattispecie – dalle Sezioni Riunite della Corte dei conti in sede nomofilattica (del. n. 49/2011), “*laddove si ritenga che l’intermediazione attraverso una società totalmente partecipata sia stata surrettiziamente effettuata per sottrarre l’ente al rispetto dei vincoli di finanza pubblica, gli effetti dovranno essere in sostanza riconducibili alla responsabilità finanziaria e patrimoniale del Comune”*.

### L’individuazione dei casi

In virtu’ di tali apporti giurisprudenziali, è stato chiarito quindi che l’elusione delle regole del patto di stabilità interno realizzata attraverso l’utilizzo dello strumento societario, si configura quando spese valide ai fini del patto sono poste al di fuori del perimetro del bilancio dell’ente per trovare evidenza in quello delle società da esso partecipate e create con l’evidente fine di aggirare i vincoli del patto medesimo[[13]](#footnote-13). Appaiono riconducibili in primo luogo a tali ipotesi i casi di evidente sottostima dei costi dei contratti di servizio tra l’ente e le sue diramazioni societarie e para-societarie.

### Le operazioni immobiliari tra ente e società

Un primo filone di analisi riguarda le operazioni immobiliari tra ente e società, dovendosi ritenere senz’altro elusive, nell’ambito delle valorizzazioni dei beni immobiliari, anche le operazioni poste in essere dagli enti locali con le società partecipate con la finalità esclusiva di reperire risorse finanziarie senza giungere ad una effettiva vendita del patrimonio. Sulla scorta di quanto emerso in giurisprudenza, un rischio di potenziale elusione sussiste, in particolar modo, nel caso di alienazioni immobiliari infragruppo e nelle ipotesi di realizzazione di opere da parte di un organismo partecipato per conto dell’ente locale[[14]](#footnote-14).

### Le alienazioni immobiliari infragruppo

Un primo gruppo di casi concerne le ipotesi concrete derivanti dal reperimento, da parte di amministrazioni locali, di plusvalenze immobiliari a seguito di alienazione di beni ad organismi partecipati dall’ente medesimo. Si tratta di movimenti finanziari infragruppo, rilevanti ai fini del patto di stabilità, la cui finalità va indagata in concreto, secondo i canoni generali stabiliti dall’art. 1322 c.c., sul piano della meritevolezza dello schema negoziale.

Si tratta infatti di improprio collegamento negoziale tra il contratto di vendita del patrimonio comunale all’organismo partecipato (di per sé legittimo) ed il negozio di mutuo (attraverso cui la società paga all’ente locale il prezzo di acquisto del bene), che tuttavia implica assai spesso che gli organismi partecipati, magari privi di sufficienti risorse proprie, debbano poi indebitarsi per reperire le relative fonti di finanziamento.

Come la Corte dei conti ha più volte evidenziato[[15]](#footnote-15), *il Comune consegue così, in virtù della complessiva operazione trilaterale, una forma di finanziamento non classificabile (formalmente) come indebitamento in capo a se stesso, realizzando un duplice effetto elusivo sotto il profilo contabile. Attraverso lo schermo dell’organismo partecipato, da un lato, consegue un’entrata rilevante ai fini del rispetto del patto di stabilità e, dall’altro, finisce per “ribaltare” il proprio indebitamento sull’organismo partecipato.*

La verifica in concreto della meritevolezza dello schema negoziale ha indotto la Corte a individuare una serie di indici, in presenza dei quali è possibile valutare l’operazione come economicamente conveniente e congrua (prima ancora che non potenzialmente elusiva delle regole poste dal patto di stabilità). In altri termini, secondo la giurisprudenza contabile[[16]](#footnote-16), le operazioni dalle quali non traspaia una “effettiva volontà di vendita del patrimonio” possono essere valutate, ricorrendo altre circostanze concrete, come potenzialmente elusive degli obiettivi posti dal patto, posto che, a fronte dell’adozione di un contratto caratterizzato da una causa di scambio, la realtà dell’operazione economica farebbe trasparire il perseguimento di altri obiettivi (di finanziamento, garanzia, etc.) e, quel che più conta, si tratta di poste che sono rilevanti, spesso in modo assai cospicuo, ai fini del calcolo dei saldi del patto.

In termini generali, diviene fondamentale individuare la causa effettiva dell’operazione, desumibile, ad esempio, dall’ammontare del corrispettivo di riscatto e dalle modalità di pagamento del medesimo (che non dovrebbero far trasparire la sostanziale presenza di un’operazione di finanziamento); inoltre, trattandosi di operazione con causa di scambio, deve realizzarsi l’effettivo passaggio dei rischi connessi alla proprietà dell’immobile in capo all’acquirente: diversamente opinando, vi potrebbe essere un indice della sostanziale causa di finanziamento dell’operazione, come tale producente una diversa rappresentazione di bilancio e, di conseguenza, la potenziale elusione della disciplina posta in tema di patto di stabilità.

Sotto il profilo considerato, diviene altresì necessario effettuare preliminarmente una corretta determinazione del prezzo di vendita del bene, la comparazione fra il valore del bene dismesso e gli investimenti che si intendono effettuare (posto che, trattandosi di entrata in conto capitale, è necessariamente vincolata a spesa di investimento, salvo le limitate eccezioni previste dalla legge), la verifica dell’eventuale pattuizione di oneri accessori (che, ove sussistenti, vanno imputati a bilancio al Titolo I della spesa in luogo che al Titolo II).

Le esposte coordinate interpretative, in tema di operazioni immobiliari infragruppo, possono fungere da orientamento, *mutatis* *mutandis*, anche per valutare l’eventuale potenzialità elusiva di una vendita con patto di riscatto di un immobile di proprietà comunale. Il profilo motivazionale dei provvedimenti adottati dall’ente assume del resto carattere decisivo ai fini della ricostruzione degli effettivi intenti perseguiti dalle parti in concreto, soprattutto laddove il Comune ritenga di alienare un immobile con la prospettiva, a medio termine, di riacquistarlo, così come la presenza di clausole che prevedano, parallelamente, il permanente utilizzo da parte dell’ente medesimo (e che potrebbero svelare l’assenza di reale volontà dismissiva).

### Il caso della fideiussione rilasciata a società

Le suddette criticità emergono in modo ancor più evidente laddove l’indebitamento assunto dall’organismo partecipato per acquisire i predetti immobili comunali fosse direttamente garantito dall’ente locale mediante fideiussione o lettera di *patronage* o, peggio ancora, nel caso in cui l’amministrazione provvedesse a pagare le rate del mutuo contratto dalla società, sotto forma di erogazione di contributo in favore della partecipata (configurandosi una vera e propria “partita di giro”[[17]](#footnote-17)). Nella disciplina in esame, il rilascio di una garanzia fideiussoria, assimilata normativamente all’ipotesi di indebitamento, espone l’ente garante al rischio di escussione in caso di insolvenza del debitore, e richiede la verifica non solo della situazione debitoria attuale ma anche di quella prevedibile futura[[18]](#footnote-18).

Proprio il peculiare regime giuridico dell’obbligazione fideiussoria, caratterizzato da un vincolo particolarmente pregnante sul patrimonio, impone pertanto che la rappresentazione contabile, ove si verifichi l’effettiva escussione della fideiussione, dei conseguenti impegni e del diritto di regresso nei confronti del debitore principale non possa che essere il più possibile “neutra” rispetto ai vincoli previsti dal TUEL (cfr. in particolare quelli di cui all’art. 162, comma 6) e da quelli contemplati dalla normativa in materia di patto di stabilità[[19]](#footnote-19): in guisa che il ricorso alle garanzie fideiussorie non potrà costituire occasione di elusione dei vincoli di finanza pubblica imposti dalla normativa statale[[20]](#footnote-20).

Nel caso specifico, i riferiti dati normativi e giurisprudenziali evidenziano come la scelta di rilasciare garanzie fideiussorie, pur consentita dall’ordinamento (cfr. art. 207 del TUEL), comporta l’assunzione di un rischio che l’ordinamento assimila, sotto molteplici aspetti - e senz’altro sul piano sostanziale - a quello del ricorso all’indebitamento, implicando per l’Ente medesimo la riduzione delle possibilità di ricorrere direttamente ad ulteriori operazioni finanziarie: in particolare, ai sensi del citato art. 207, comma 4, “*gli interessi annuali relativi alle operazioni di indebitamento garantite con fideiussione concorrono alla formazione del limite di cui al comma 1 dell'articolo 204 e non possono impegnare più di un quinto di tale limite*”.

Il fatto che il rilascio di una garanzia fideiussoria venga parificato ad una vera e propria forma di indebitamento in quanto, in caso d’insolvenza del soggetto garantito (patrocinato), l’ente locale escusso è chiamato a pagare il debito di questo con le proprie risorse (pubbliche), impone al fideiussore l’attento monitoraggio dell’esposizione debitoria al fine di prevedere un’idonea copertura finanziaria la cui consistenza dipenderà, in un’ottica prudenziale, dall’esborso massimo cui il garante potrebbe essere costretto in caso di escussione, nonché (eventualmente) dalla probabilità di insolvenza e dalle concrete condizioni cui è subordinato l’intervento finanziario del fideiussore[[21]](#footnote-21).

Identica conclusione deve, ad avviso della Sezione controllo Liguria[[22]](#footnote-22), farsi a riguardo della lettera di *patronage* c.d. forte che soggiace quindi ai divieti e vincoli posti all’autonomia dell’ente locale dagli artt. 202, 204, 207 del TUEL e 119 della Costituzione, dovendo essere finalizzate in particolare alla garanzia per la realizzazione di investimenti.

### La realizzazione di opere da parte di un organismo partecipato per conto dell’ente locale

Un secondo gruppo di ipotesi si interseca assai spesso con quella che abbiamo testé esaminato, concretizzandosi nei casi in cui la società partecipata assume l’onere della realizzazione di opere infrastrutturali attraverso mutui i cui oneri sono assunti a carico dell’ente sotto forma di contributi: in tal caso, secondo la giurisprudenza contabile, viene ad essere violato il vincolo inerente il limite di indebitamento, che non può evidentemente essere - in una lettura sostanziale dell’operazione - calcolato dall’ente con esclusivo riferimento agli interessi passivi pagati direttamente dall’ente; né tantomeno può ritenersi limitata la responsabilità dell’ente, stante la frequente cessione del credito *pro solvendo* a garanzia, e, come si è visto, il rilascio di lettere di *patronage* da parte dell’ente.

Va peraltro sottolineato che, come rilevato anche dalla giurisprudenza amministrativa[[23]](#footnote-23), è da escludersi la stessa praticabilità in radice dello schema dell’in house providing nel settore dei lavori, non rinvenendosi nell’ordinamento, al di là del limitato caso di affidamento diretto di lavori di importo contenuto eseguibili in economia[[24]](#footnote-24), norme che ne legittimino l’utilizzo. L’istituto dell’*in* *house providing* concerne, secondo tale indirizzo interpretativo sostenuto anche dall’AVCP, l’autoproduzione di beni e servizi da parte delle pubbliche amministrazioni in deroga ai principi generali che prevedono il ricorso al mercato attraverso procedure di evidenza pubblica ed è pertanto insuscettibile di applicazione estensiva[[25]](#footnote-25).

###  Il caso dell’accollo dei debiti della società

Un ulteriore esempio di fattispecie elusiva ricorre, nell’eventualità della liquidazione di una società totalmente partecipata dal Comune, di un accollo dei debiti maturati dalla società nei confronti delle banche, con contestuale rateazione degli stessi e finanziamento di tale operazione in conto interessi.

In termini generali, l’accollo del debito di un ente locale da parte di una propria azienda speciale può essere visto come un potenziale espediente per eliminare dal bilancio dell’ente locale un debito, trasferendolo presso un ente strumentale non soggetto al regime vincolistico, in tal modo determinando una sostanziale violazione della normativa relativa al patto di stabilità o di altre disposizioni cogenti in materia di indebitamento[[26]](#footnote-26).

La Sezione Veneto, in risposta ad un quesito, ha precisato che non sussiste un obbligo per un Comune di assumere a carico del proprio bilancio i debiti societari rimasti insoddisfatti all'esito della procedura di liquidazione della società partecipata costituita per la gestione *in house* di servizi pubblici locali. Sussistendone le condizioni, infatti, spetta di regola al creditore agire affinché l'ente locale sia chiamato a rispondere dei debiti della società partecipata. Tuttavia, pur non ricorrendo alcuna obbligatorietà, il Comune può deliberare l'accollo di detti debiti, che rimane scelta del tutto discrezionale che va adeguatamente motivata, poiché, con essa, l'ente decide di rinunziare al limite legale della responsabilità patrimoniale per debiti.

Tale scelta, impone anche, che si individui lo schema causale di contratto al quale ricondurre l'operazione di assunzione del debito, che si dia conto delle ragioni di vantaggio e di utilità evidente per l'ente che la giustificano e che si verifichi se le condizioni finanziare del comune la permettono. Escluso il ricorso al riconoscimento del debito fuori bilancio, ad avviso della Sezione non resta al Comune altra possibilità, per assumere impegni o effettuare spese a soddisfazione dei creditori rimasti insoddisfatti all'esito della procedura liquidatoria di società partecipate, che avvalersi dei proventi derivanti dalla vendita del patrimonio immobiliare disponibile: ciò però, sussiste, eccezionalmente, solo nel caso in cui sia necessario provvedere al mantenimento degli equilibri di bilancio ex art. 193, commi 2 e 3 del TUEL per spese diverse dagli investimenti.

### Considerazioni conclusive

Conclusivamente, una non corretta applicazione del principio della sana gestione potrebbe portare oltre che a fattispecie foriere di responsabilità di cui si è fatto sinteticamente cenno, al formarsi di discrasie sul piano della necessaria “governance” nei confronti di queste società, la cui emersione in sede di verifica degli equilibri starebbe solo a dimostrare una cattiva gestione della situazione contabile del gruppo che fa capo al comune, ma soprattutto una palese distorsione delle finalità per le quali sono state costituite le società partecipate. Emerge qui, con tutta evidenza, la necessità di dotarsi di più incisivi strumenti di verifica e di controllo interno che, peraltro, il D.L. 174/2012 ha individuato solo con riferimento ai Comuni di maggiori dimensioni, anche per consentire, al netto delle operazioni infragruppo, una sommatoria delle poste contabili dei vari enti, in modo omogeneo e veridico (art. 147-*quater* del TUEL): controlli interni, la cui verifica ,come si è visto in precedenza, sull’effettivo funzionamento è ora affidata in secondo grado, in base al disposto del novellato art. 148 del TUEL, alla Corte dei conti sulla base di un referto (ora annuale :art. 33 d.l. 91/2014) redatto dal Sindaco.

1. Lo scritto riecheggia ,sia pure solo parzialmente e segnatamente per i capp. 4.2 e segg.,alcuni contenuti dell'intervento tenuto all’Universita’ di Brescia durante il convegno internazionale *I servizi pubblici di interesse economico generale* del 15 e 16 novembre 2013, i cui atti sono in imminente uscita in lingua inglese [↑](#footnote-ref-1)
2. E’ il caso infatti dei nuovi obblighi di pubblicazione stabiliti dal d.lgs 33/2013, in cui nell’aspirazione a una amministrazione che faccia del principio di buona andamento il suo elemento fondante, la nuova normativa prevede momenti di verifica ex post che attengono, in una logica di *accountability*, all’ uso ottimale delle risorse messe a disposizione dalla collettività amministrata( Carloni, E. 2009. La casa di vetro e le riforme. Modelli e paradossi della trasparenza amministrativa, Diritto Pubblico, 15(3): 779-812). La previsione si avvicina a quella idea non nuova che una parte della dottrina già desumeva dalle leggi in materia di giustizia amministrativa e dai principi dello spazio costituzionale europeo (MATTARELLA, 2009, Il provvedimento, in (a cura di S. Cassese) Istituzioni di diritto amministrativo, Milano, p.309), attraverso la valorizzazione dei principi di pubblicità, trasparenza e, soprattutto, in base al collegamento con l'obbligo di motivazione che accompagna tutti gli atti amministrativi,relativa a un obbligo generale di comunicazione riguardante *tutti* gli atti amministrativi (compresi quelli favorevoli)( In questo senso,cfr. BACCARINI, La comunicazione del provvedimento amministrativo fra prassi e nuove garanzie, in Dir. proc.amm.,1994, p. 16; CAVALLO,Provvedimenti e atti amministrativi,in Santaniello, Trattato di diritto amministrativo, 1993,p. 244; GALLO C.E.,La partecipazione al procedimento amministrativo, in AAVV Lezioni sul procedimento amministrativo, Torino 1992, 77) . Ciò è dimostrato dalla avvenuta valorizzazione sul piano funzionale da parte della legge 190/2012 e il d.lgs. n. 33/2013 degli adempimenti inerenti la pubblicazione, in un disegno in cui non è solo l’idea efficientista (secondo cui l’emanazione del provvedimento assolve da sola alla funzione di una valutazione degli interessi in gioco), ma anche la conoscibilità dello stesso - mediante i nuovi strumenti informatici - alla platea dei soggetti amministrati, del *quivis de populo*, diviene un momento cruciale di un processo di incrocio tra *internal audit* ed *external audit*, decisamente orientato in chiave di buon utilizzo delle risorse a disposizione dell’ente(D'Amico Davide Riflessioni sulla Trasparenza. Trasparenza, Open data e Accessibilità totale dei cittadini 2012)

Va altresì rimarcato come queste pubblicazioni, funzionali alla verifica sociale da parte del cittadino amministrato, si pongono generalmente in un momento successivo all’ottenimento dell’efficacia dell’atto, ma, in altri casi ancora, esse sono previste espressamente dalla legge in un momento anteriore:le analogie sopra descritte con i controlli preventivi per cosi dire tradizionali circa la loro collocazione prima del perfezionamento o dopo l’ottenimento dell’efficacia dell’atto appaiono evidenti, pur nella descritta diversità strutturale dei meccanismi di verifica.

Anche in questo caso quindi ,appare indubitabile il momento di potenziamento, in seno al procedimento amministrativo, della fase integrativa dell’efficacia ad opera delle norme contenute nel D.lgs. 33/2013 .

Una siffatta ricostruzione consente altresì di porre in risalto, ora, la differenza funzionale, in seno agli atti che concernono la fase integrativa dell’efficacia, della previsione dell’art. 21 bis della legge 241/1990 per gli atti a carattere restrittivo, e invece le nuove previsioni contenute negli artt. 15, 26, 39 del dlgs 33/2013 concernenti atti di carattere ampliativo: nel primo caso, la pubblicazione diviene condizione di efficacia e di garanzia dell’interessato affinche’ questi “*possa impugnarlo dinanzi ad un organo giurisdizionale, ovvero possa organizzare una adeguata difesa extraprocessuale per attenuare gli effetti lesivi*” (A cura di G.Gardini e L. Vandelli, Il diritto amministrativo nella giurisprudenza, Rimini, 2013, p.341); nel secondo caso, invece, la pubblicazione assolve una funzione di verifica diffusa del buon utilizzo delle risorse, che non possono essere materialmente erogate se non dopo la avvenuta “*affissione*” dell’atto nel sito web .

Come è stato sottolineato, infatti, sia pure con riferimento a diverso modello di controllo (ma con considerazioni che sono senz’altro trasponibili anche in parte qua)*, E’ nelle tavole fondative della democrazia, d’altra parte, che la vera (seppur eventuale) “sanzione” di un controllo così finalizzato debba ricercarsi nei meccanismi di rappresentanza politica(…):* ed *in essa si colloca quella che è la radice non soltanto di tutti i controlli, ma anche di tutti i sistemi contabili, e cioè la trasparenza gestionale. Tale ulteriore finalità direttamente attiene alle garanzie dei cittadini,* (Francesco Battini, CONTROLLO DI LEGITTIMITA’, CONTROLLO “COLLABORATIVO” E AZIONE INQUIRENTE DELLE PROCURE,ne Il Giornale di diritto amministrativo n. 5/2005,p. 12 ) [↑](#footnote-ref-2)
3. Si consenta il rinvio a T.Tessaro, Il decreto enti locali, Rimini, 2013, pp.230 e segg.. [↑](#footnote-ref-3)
4. A. De Vita, Il sistema dei controlli sugli enti territoriali, in Rivista Corte dei conti, 2007, IV, 195 ss.; A. Nenna, Federalismo solidale e controlli, in Rivista Corte dei conti, 2004, III, 475 ss.; L. Sambucci, Controllo giurisdizionale del bilancio degli enti locali: un'occasione persa?, in Rivista Corte dei conti, 2007, I, 208 ss. [↑](#footnote-ref-4)
5. M. Sciascia, La funzione di controllo nell'ordinamento amministrativo italiano, 1991, ESI, Napoli, 16 e 66; [↑](#footnote-ref-5)
6. La giurisprudenza costituzionale è assolutamente univoca e consolidata (ex multis, C.cost., 27 gennaio 1995, n. 29; 29 gennaio 2005, n. 64; 7 giugno 2007, n. 179) sulla considerazione del controllo magistratuale della Corte dei conti, Istituzione a servizio della Repubblica, in termini di terzietà, indipendenza, autonomia e neutralità. In dottrina la voce piu’ autorevole nel passato era stata quella di A.M. Sandulli, La Corte dei conti nella prospettiva costituzionale, in AA.VV, La Corte dei conti strumento di attuazione della Costituzione nella materia della finanza pubblica, Atti del convegno "Corte dei conti e finanza pubblica", Napoli-Salerno, 19-21 gennaio 1979, Napoli, ESI, 1979, 27-29. [↑](#footnote-ref-6)
7. Si permetta il rinvio a T. Tessaro Ricorso all’indebitamento degli enti locali e violazione dell’art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289: un nuovo ircocervo? In La Gazzetta degli Enti Locali 17/1/2008 [↑](#footnote-ref-7)
8. La prima norma in ordine di tempo, in questa ottica, è stata quella di cui all’art. 30, comma 15, della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per l’anno 2003), che ha previsto la nullità degli atti e contratti stipulati dagli enti territoriali che si indebitino per finanziare spese non di investimento, stabilendo poi che in tali casi le Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti potranno irrogare agli amministratori che avranno assunto la relativa delibera, la condanna ad una sanzione pecuniaria pari ad un mimino di cinque fino ad un massimo di venti volte l’indennità di carica percepita al momento della commissione della violazione [↑](#footnote-ref-8)
9. Appare superfluo invece sottolineare come la responsabilità amministrativa per danno, di tipo risarcitorio, è un tipo di responsabilità generica, nel senso che non è tipizzata né nei comportamenti, né nella quantificazione dell’addebito ‑ né potrebbe esserlo ‑ e che, in quanto risarcitoria, si configura, come è noto, ogni qualvolta vi sia un danno patrimoniale risarcibile, economicamente valutabile, attuale e concreto, sofferto dall’amministrazione pubblica, sempreché il comportamento omissivo o commissivo del soggetto, o dei soggetti, a cui il danno è ricollegabile sia connotato dall’elemento psicologico del dolo o della colpa grave. Come è noto, la responsabilità verso la p.a. (c.d. “amministrativa”) disciplinata dagli artt. 81, 82, 83 della legge di contabilità generale dello Stato (l. n. 2440 del 1923) gli artt. 195, 196, 235, 346, 405 e 458 del relativo regolamento (l. n. 827 del 1924), l’art. 25 del t.u. sulla Corte dei conti (l. n. 1214 del 1934), la legge 20/1994, la legge 639/1996 grava su pubblici funzionari, impiegati, agenti in conseguenza dell’inosservanza dolosa o gravemente colposa dei doveri nascenti dal rapporto di pubblico impiego o di obblighi derivanti da disposizioni normative da cui derivi un danno economico per l’amministrazione implica per costoro qualora siano condannati dalla Corte dei conti il risarcimento del danno subito dall’amministrazione. La questione circa la natura giuridica in generale della responsabilità amministrativa è sicuramente non marginale: da un lato vi è la tesi che vede nella responsabilità amministrativa una responsabilità di tipo civilistico (risarcitoria) in quanto presuppone la violazione di doveri di servizio,la sussistenza di un danno patrimoniale allo Stato e la correlativa esigenza di ristoro ;dall’altro vi è quella che vede la responsabilità come una responsabilità di tipo pubblicistica, di carattere essenzialmente sanzionatorio in quanto talune peculiarità (prescrizione quinquennale anziché decennale, normale intrasmissibilità, parziarietà anziché solidarietà passiva non presunta ma solo in pochi casi, officialità dell’azione la fanno discostare dal modello della responsabilità contrattuale. [↑](#footnote-ref-9)
10. Sul punto ,diffusamente, cfr. Della Ventura,La responsabilità amministrativa conseguente alla mancata pubblicazione degli incarichi sul sito istituzionale dell’ente: un inquadramento evidentemente non semplice,in http://www.centrostudi-sv.org/Portale/default.aspx?tabid=76&IDNews=3908 [↑](#footnote-ref-10)
11. Sullo stesso tema ,cfr. anche il parere reso dalla stessa Sezione Veneto n. 191 del 5 febbraio 2014 [↑](#footnote-ref-11)
12. Cfr., da ultimo, Corte dei conti, Sezione Emilia Romagna del. n. 17/2011; Sezione Lombardia del. n. 459/2011; per più ampie considerazioni di sintesi si rinvia al Rapporto di coordinamento della finanza pubblica del 2010, approvato con delibera delle Sezioni Riunite della Corte dei conti n. 28 in data 24.05.2011. [↑](#footnote-ref-12)
13. Peraltro la giurisprudenza contabile si è espressa frequentemente anche sui limiti oggettivi posti dalla normativa in tema di servizi pubblici locali. Cfr. a titolo di esempio, Corte dei conti Sezione Veneto, delibera n. 74 del 17.01.2012, che si è espressa circa la possibilità da parte di un Comune con meno di 30.000 abitanti, di mantenere una Società oltre il termine del 31.12.2012, nonostante l’obbligo ex art. 14, comma 32 del D.L. 3 maggio 2010, n. 78 e ss.mm., di dismissione delle quote per perdite subite in un esercizio: al riguardo si è affermato che la società partecipata dall’ente locale non può essere affidataria (e soggetto gestore) di servizi pubblici locali e, insieme, di servizi strumentali, dovendosi separare necessariamente, dal punto di vista funzionale ed organizzativo, la gestione dei servizi pubblici locali e quella dei servizi strumentali, rimanendo precluso, infatti, in base alla previsione legislativa lo svolgimento di attività strumentali per il tramite di società che non siano ad oggetto esclusivo. [↑](#footnote-ref-13)
14. Cfr. parere Sezione Lombardia n. 7/2012/PAR. [↑](#footnote-ref-14)
15. Cfr., per esempio, la delibera Sezione Lombardia n. 531/2011. [↑](#footnote-ref-15)
16. Corte dei conti, Sezione Lombardia, pareri n. 15/2006/PAR e n. 953/2010/PAR; cfr. anche Sezione Campania n. 339/2011/PAR. [↑](#footnote-ref-16)
17. Come messo in evidenza nella delibera della Sezione Lombardia n. 459/2011. [↑](#footnote-ref-17)
18. Corte conti Sezione Liguria delibera n. 17/2011 e, con riferimento alle lettere di *patronage*, parere 30.03.2012 n. 18; cfr. anche Sezione Emilia Romagna n. 17/2011. [↑](#footnote-ref-18)
19. Cfr. Sezione regionale di controllo per la Toscana n. 97/2010/PRSE del 21.07.2010; Sezione regionale di controllo per il Piemonte deliberazione n. 114/2011. [↑](#footnote-ref-19)
20. Cfr. Sezione regionale di controllo per il Piemonte deliberazione n. 114/2011. [↑](#footnote-ref-20)
21. Deliberazione Corte conti FVG n. 1/2012/PAR. [↑](#footnote-ref-21)
22. Parere 30.03.2012 n. 18. [↑](#footnote-ref-22)
23. Consiglio di Stato 03.04. 2007 n. 1514. [↑](#footnote-ref-23)
24. AVCP Deliberazione n. 109 del 05.04.2007. [↑](#footnote-ref-24)
25. AVCP Deliberazione n. 51 Adunanza del 18.05.2011. [↑](#footnote-ref-25)
26. Cfr. Sezione Emilia Romagna 19.01.2012 n. 4. [↑](#footnote-ref-26)