



CORTE DEI CONTI

SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER IL PIEMONTE

Delibera n. 294/2012/SRCPIE/PAR

La Sezione Regionale di Controllo per il Piemonte, nell'adunanza del 12 settembre 2012 composta dai Magistrati:

Dott.	Mario PISCCHEDDA	Presidente f.f.
Dott.	Gianfranco BATTELLI	Consigliere
Dott.	Giuseppe Maria MEZZAPESA	Primo referendario relatore
Dott.	Walter BERRUTI	Primo referendario

Visto l'art. 100, comma 2, della Costituzione;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con Regio Decreto 12 luglio 1934, n. 1214 e successive modificazioni;

Vista la Legge 14 gennaio 1994, n. 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Visto il Regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, deliberato dalle Sezioni Riunite in data 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista la Legge 5 giugno 2003, n. 131 recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla Legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ed in particolare l'art. 7, comma 8;

Vista l'atto d'indirizzo della Sezione delle Autonomie del 27 aprile 2004, avente ad oggetto gli indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, come

integrato e modificato dalla deliberazione della medesima Sezione del 4 giugno 2009, n. 9;

Vista la deliberazione della Sezione delle Autonomie del 17 febbraio 2006, n. 5;

Vista la deliberazione delle Sezioni Riunite di questa Corte n. 54/CONTR/10 del 17 novembre 2010;

Vista la richiesta proveniente dal Sindaco del Comune di Vinovo n. 5460 del 25 giugno 2012, trasmessa per il tramite del Consiglio delle Autonomie, e pervenuta in data 4 luglio 2012;

Vista l'Ordinanza n. 31/2012 con la quale il Presidente f.f. di questa Sezione di controllo ha convocato la Sezione per l'odierna seduta e ha nominato relatore il Primo Referendario Dott. Giuseppe Maria Mezzapesa

Udito il relatore;

Ritenuto in

FATTO

Il Comune istante nella richiesta di parere in esame rappresenta le seguenti circostanze:

- l'Ente ha stipulato in data 17 aprile 2009 un contratto di leasing finanziario al fine di realizzare una nuova scuola materna;
- rientrando lo stesso tra le forme di finanziamento previste dall'art. 204 del TUEL, è stato iscritto in bilancio (2010) secondo il metodo finanziario;
- in sede di controllo sul rendiconto 2010, l'operazione posta in essere è stata oggetto di pronuncia da parte di questa Sezione con delibera n. 44/2012, ove si invitava il Comune "ad adottare misure correttive, ove possibile, e comunque ogni misura atta a garantire la salvaguardia degli equilibri di bilancio, con particolare riferimento agli oneri finanziari conseguenti all'operazione di leasing immobiliare in questione e nel rispetto dei limiti all'indebitamento e dei vincoli posti dal Patto di stabilità interno; a tener conto, in ogni caso, dei rilievi effettuati nella futura attività amministrativa e contrattuale dell'Ente";

- l'Ente dispone di un avanzo di amministrazione non vincolato pari a 3.747.889,70 euro - come risultante dal rendiconto di gestione dell'esercizio 2011, approvato con deliberazione del Consiglio Comunale n. 21 del 27 aprile 2012 – non utilizzabile per investimenti in opere pubbliche, attesi gli attuali vincoli imposti dal patto di stabilità.

Tanto premesso, con la richiesta in esame, il Comune chiede di sapere se possa destinare l'avanzo di amministrazione sopra evidenziato per estinguere totalmente il leasing finanziario in parola.

Chiede altresì se sia corretto iscrivere la spesa per l'estinzione anticipata di detto finanziamento al titolo III (rimborso di quota capitale di debiti pluriennali), previa apposita deliberazione di applicazione dell'avanzo di amministrazione, senza che ciò influisca sugli obiettivi programmati del patto di stabilità interno per il 2012.

DIRITTO

La funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti è prevista dall'art. 7, comma 8, della Legge n. 131 del 2003 che, innovando nel sistema delle tradizionali funzioni della Corte dei conti, dispone che le regioni, i comuni, le province e le città metropolitane possano chiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti pareri in materia di contabilità pubblica.

Con atto del 27 aprile 2004, la Sezione delle Autonomie ha dettato gli indirizzi e i criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva, evidenziando, in particolare, i soggetti legittimati alla richiesta e l'ambito oggettivo della funzione.

Occorre pertanto verificare preliminarmente la sussistenza contestuale del requisito soggettivo e di quello oggettivo, al fine di accertare l'ammissibilità della richiesta in esame:

Requisito soggettivo:

La legittimazione a richiedere pareri è circoscritta ai soli Enti previsti dalla legge n. 131 del 2003, stante la natura speciale della funzione consultiva introdotta dalla medesima legge, rispetto all'ordinaria sfera di competenze della Corte.

I pareri richiesti dai comuni, dalle province e dalle aree metropolitane, vanno inoltrati per il tramite del Consiglio delle autonomie locali.

Inoltre la richiesta può considerarsi ammissibile solo se proveniente dall'Organo rappresentativo dell'Ente (Presidente della Giunta regionale, Presidente della Provincia, Sindaco).

La richiesta di parere in esame proviene dal Comune di Vinovo, è stata formalizzata dal suo Sindaco ed è stata inoltrata per il tramite del Consiglio delle autonomie locali.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, la richiesta di parere si palesa ammissibile.

Requisito oggettivo:

I pareri sono previsti, dalla Legge n. 131 del 2003, esclusivamente nella materia della contabilità pubblica.

L'ambito oggettivo di tale locuzione, in conformità a quanto stabilito dalle Sezioni Autonomie nel citato atto di indirizzo del 27 aprile 2004, nonché nella deliberazione n. 5/2006, deve ritenersi riferito alla "attività finanziaria che precede o che segue i distinti interventi di settore, ricomprendendo, in particolare, la disciplina dei bilanci e i relativi equilibri, l'acquisizione delle entrate, l'organizzazione finanziaria - contabile, la disciplina del patrimonio, la gestione delle spese, l'indebitamento, la rendicontazione e i relativi controlli".

Le Sezioni riunite in sede di controllo, nell'esercizio della funzione di orientamento generale assegnata dall'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno fornito ulteriori chiarimenti (cfr. del. n. 54/2010). Si è precisato, infatti, che la funzione consultiva delle Sezioni regionali di controllo nei confronti degli Enti territoriali deve svolgersi anche in ordine a quesiti che risultino connessi alle modalità di utilizzo delle risorse pubbliche, nel quadro di specifici obiettivi di contenimento della spesa sanciti dai principi di coordinamento della finanza pubblica, e in grado di ripercuotersi direttamente sulla sana gestione finanziaria dell'Ente e sui pertinenti equilibri di bilancio.

I quesiti posti, in quanto relativi a norme concernenti il rispetto di vincoli finanziari degli enti locali, possono ritenersi rientrare nella materia della contabilità pubblica come sopra definita, ed essere dunque esaminati nel merito.

Tuttavia va ricordato che, come già precisato nei citati atti di indirizzo, nonché in numerose delibere di questa Sezione, possono essere oggetto della funzione consultiva della Corte dei Conti le sole richieste di parere volte ad ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale. Devono quindi ritenersi inammissibili le richieste concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici, tali da determinare un'ingerenza della Corte nella concreta attività gestionale dell'Ente e, in ultima analisi, una compartecipazione all'amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terzietà ed indipendenza della Corte quale organo magistratuale.

Pertanto questo collegio, con riguardo ai quesiti posti, ritiene di potersi pronunciare solo sull'istituto di carattere generale oggetto della richiesta, senza ingerirsi nelle autonome scelte gestionali dell'Ente da adottarsi nel caso concreto. Con particolare riguardo ai quesiti formulati, resta dunque nella competenza esclusiva dell'Ente valutare nel caso concreto la corretta qualificazione dell'operazione posta in essere, nonché l'adozione di misure idonee ad ottemperare alle pronunce emesse da questa Sezione in sede di controllo che siano, nel contempo, rispondenti a criteri di economicità per l'Ente.

Nei limiti sopra descritti, la richiesta si palesa, dunque, ammissibile anche dal punto di vista oggettivo.

Merito:

La richiesta di parere riguarda un'operazione di leasing immobiliare *in costruendo* che è stata oggetto di esame da parte di questa Sezione in sede di controllo sul rendiconto 2010, ai sensi dell'art. 1, comma 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Con riferimento a detta operazione, già in quella sede, si erano precisate le linee di inquadramento delineate da questa Magistratura contabile e principalmente dalle Sezioni riunite in sede di controllo con la delibera n. 49/2011, di seguito ribadite per gli aspetti maggiormente rilevanti per la soluzione dei quesiti posti.

L'art. 3, comma 17, della legge 350/2003 stabilisce nei confronti degli enti locali quali operazioni finanziarie costituiscono indebitamento, agli effetti dell'articolo 119, sesto comma, della Costituzione; in tale elenco non sono contemplati i contratti di leasing finanziario. Tuttavia, anche a prescindere dal riconoscimento di un carattere tassativo all'elencazione di cui all'art. 3, comma 17, le Sezioni riunite hanno ritenuto che all'enumerazione delle forme di indebitamento possa essere ricondotto anche il contratto di leasing immobiliare *in costruendo*. Quest'ultimo, infatti, si configura come un contratto misto che ha come principale finalità la costruzione di un'opera, ma che comprende anche un'importante componente di finanziamento. D'altra parte, con questo tipo di operazioni, l'ente vincola e destina in via continuativa una parte delle risorse disponibili per pagare i canoni di locazione al fine di ottenere la disponibilità di un'opera pubblica. Si tratta di un vincolo che, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, è assimilabile al debito ove i rischi inerenti l'esecuzione dell'opera e quelli relativi alla sua gestione ricadano sull'Amministrazione (sul punto si rinvia a quanto più in dettaglio riferito nella citata delibera delle Sezioni riunite che richiama la determinazione Eurostat in data 11 febbraio 2004 sui partenariati pubblico privati).

Peraltro, il canone di leasing - non essendo il corrispettivo per la locazione di un bene, bensì una modalità pattizia per la restituzione di un finanziamento che si presuppone avvenuto per una somma corrispondente al valore dell'operazione economica posta in essere - è la risultante del costo del bene comprensivo

dell'ammortamento, dell'interesse sul capitale investito, dell'utile e delle spese sostenute. Racchiude dunque in sé una serie di componenti, tra le quali una quota inerente agli aspetti finanziari dell'operazione, che va ad incidere sul limite di indebitamento stabilito dall'art. 204 del d.lgs. 267/2000.

Le Sezioni riunite hanno ulteriormente sottolineato come, di norma, sia particolarmente conveniente o addirittura necessario per l'amministrazione, al termine del periodo previsto dal contratto, esercitare il diritto di riscatto, ma che, anche se solo in tale momento l'opera costruita entra a far parte del patrimonio dell'ente, è possibile considerarne gli effetti finanziari sin dal momento della consegna, che costituisce il momento dal quale la pubblica amministrazione ne trae vantaggio.

Le spese sostenute, pertanto, vanno preferibilmente contabilizzate secondo i dettami del "metodo finanziario" descritto nel criterio contabile internazionale riprodotto nello "IAS 17": l'ente pubblico utilizzatore contabilizza il valore del bene nel Titolo V, fra le "entrate da assunzione di prestiti" e contestualmente iscrive la spesa impegnata per il pagamento dei canoni al Titolo III, rubricato "spese per rimborso prestiti", relativamente alla quota di capitale rimborsato, e al Titolo I quale onere finanziario per spese correnti, in relazione alla quota d'interessi (art. 165 TUEL). Ci si trova infatti essenzialmente in presenza di una spesa per investimento finanziata attraverso un'operazione d'indebitamento che è rappresentata dallo stock di debito da pagare periodicamente con i canoni di leasing comprensivi della quota di capitale e interessi. In base a questi criteri, il leasing incide, come le altre operazioni di provvista di capitali, sia sui limiti di spesa che sui limiti d'indebitamento dell'ente.

La giurisprudenza contabile di questa Corte ha d'altronde ben evidenziato come l'applicazione di tale istituto da parte degli enti locali richieda di assicurare la compatibilità con le norme per il coordinamento della finanza pubblica ed in particolare con quelle relative al patto di stabilità interno e ai limiti all'indebitamento.

Tanto rilevato nelle linee generali, con riguardo agli specifici quesiti posti dal Comune si osserva quanto segue.

In ordine alla possibilità di destinare l'avanzo di amministrazione non vincolato risultante dal rendiconto di gestione dell'esercizio 2011, per estinguere totalmente il leasing finanziario in parola, ferma l'esclusiva competenza dell'Ente in merito alle necessarie valutazioni di economicità dell'operazione, occorre in ogni caso ricordare i principi e le regole che disciplinano l'utilizzabilità dell'avanzo di amministrazione (cfr. al riguardo la deliberazione n. 68/2011 di questa Sezione), quale risorsa finanziaria cui fare ricorso allorquando risultino insufficienti le risorse ordinarie di cui dispone l'ente (proprie o derivate). Al riguardo, infatti, rileva la qualificazione della spesa, ma rilevano anche, nel loro complesso, i presupposti e i limiti per l'utilizzabilità dell'avanzo di amministrazione, strettamente correlati alle voci che ne hanno determinato la formazione. In particolare va evidenziato come l'emersione contabile di un avanzo di amministrazione possa non corrispondere alla presenza di risorse finanziarie effettivamente spendibili, o comunque ad un risultato di gestione positivo. Ciò può ad esempio accadere nelle ipotesi di avanzo di amministrazione unicamente o prevalentemente imputabile al riaccertamento dei residui, e in particolare ad un saldo positivo di importo tale da compensare un eventuale saldo negativo della gestione di competenza. La possibilità di utilizzare l'avanzo deve dunque sempre confrontarsi con l'attendibilità dello stesso e dunque, in ipotesi

come quella richiamata a titolo esemplificativo, con l'importo dei residui attivi e con la certezza ed i tempi previsti per la loro riscossione. "È evidente, allora, che in termini di spendibilità della risorsa finanziaria una cosa è l'avanzo di amministrazione che trova una corrispondenza nel risultato positivo anche della gestione di competenza, altra cosa è, invece, l'avanzo che, in presenza di una gestione deficitaria, risulta esclusivamente dal riaccertamento dei maggiori residui attivi" (cfr. Corte dei conti, Sez. Contr. Basilicata, delibera n. 102/PAR/2009).

L'utilizzabilità dell'avanzo, anche in considerazione della stessa attendibilità del risultato di amministrazione in parola, resta pertanto condizionata ad un'applicazione rigorosa del principio di prudenza (principio contabile n. 3, punto 60, approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità Degli Enti Locali).

Si è inoltre sostenuto, secondo un orientamento condiviso anche da questa Sezione, che l'impiego dell'avanzo di amministrazione deve comunque essere funzionale a esigenze di salvaguardia degli equilibri di bilancio e di sana e corretta gestione finanziaria dell'ente, e pertanto il suo utilizzo, anche per la parte non vincolata, deve essere diretto al finanziamento di operazioni economiche in linea con le politiche di salvaguardia degli equilibri di bilancio (Corte dei conti, Sez. Contr. Piemonte, delibera n.15/pareri/2008; Corte dei conti, Sez. Contr. Lombardia, delibera n. 61/PAR/2009). Rileva, al riguardo, segnalare come sia opportuno utilizzare l'avanzo d'amministrazione non vincolato secondo le seguenti priorità: a) per finanziamento debiti fuori bilancio; b) al riequilibrio della gestione corrente; c) per accantonamenti per passività potenziali, d) al finanziamento di maggiori spese del titolo II e/o estinzione anticipata di prestiti (principio contabile n. 3, punto 67, approvati dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità Degli Enti Locali).

Dei principi sin qui espressi è anche espressione la disciplina di cui all'art. 187 del TUEL, in base alla quale le spese di funzionamento "non ripetitive" possono essere finanziate con utilizzo dell'avanzo, nel corso della gestione, mentre le "altre spese correnti" possono trovare copertura solo in sede di assestamento del bilancio, salvo i provvedimenti necessari al riequilibrio di bilancio, ex art. 193 TUEL. La ratio della normativa è, infatti, quella di mantenere, attraverso una rigorosa corrispondenza tra tipologia di risorsa e tipologia di spesa, gli equilibri di bilancio in corso di esercizio, ripristinandoli eventualmente in sede di assestamento.

In conclusione, l'Ente istante potrà fare ricorso all'avanzo di amministrazione, in quanto risorsa straordinaria, nei limiti della sua attendibilità e dando rigorosa applicazione al principio di prudenza, nel rispetto delle priorità sopra ricordate.

In merito alle modalità da seguire per la corretta imputazione in bilancio, l'Ente chiede se sia corretto iscrivere la spesa per l'estinzione anticipata di detto finanziamento al titolo III (rimborso di quota capitale di debiti pluriennali), previa apposita deliberazione di applicazione dell'avanzo di amministrazione, senza che ciò influisca sugli obiettivi programmati del patto di stabilità interno per il 2012.

Al riguardo, questa Sezione, riprendendo un principio statuito dalle stese Sezioni riunite nella delibera più volte richiamata (del. 49/2010), ritiene utile sottolineare che, nella valutazione dei possibili sistemi di contabilizzazione da utilizzare, vanno preferiti quelli che considerino la sostanza economica dell'operazione, risultando nel contempo funzionali all'applicazione delle norme che determinano i principi di coordinamento della finanza pubblica nei confronti degli enti locali.

Con riguardo al patto di stabilità interno, ai fini della determinazione dello specifico obiettivo programmatico, in primo luogo si ricorda che il comma 3 dell'articolo 31 della legge di stabilità 2012 ripropone, quale parametro di riferimento, il saldo finanziario tra entrate finali e spese finali (al netto delle riscossioni e concessioni di crediti), calcolato in termini di competenza mista (assumendo, cioè, per la parte

corrente, gli accertamenti e gli impegni e, per la parte in conto capitale, gli incassi e i pagamenti). Nella circolare n. 5/2012 della RGS “si ribadisce che tra le operazioni finali non sono da considerare né l'avanzo (o disavanzo) di amministrazione né il fondo (o deficit) di cassa. Infatti, l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione, nell'ambito del saldo del patto di stabilità interno, non rileva ai fini del patto in quanto, in base alle regole europee della competenza economica, gli avanzi di amministrazione che si sono realizzati negli esercizi precedenti non sono conteggiati ai fini dell'indebitamento netto delle Amministrazioni pubbliche, al contrario delle correlate spese effettuate nell'anno di riferimento”.

Sempre con riferimento all'applicazione dei vincoli derivanti dal patto di stabilità, occorre inoltre richiamare quanto rilevato all'Ente richiedente in sede di controllo con la delibera sopra citata, espressione peraltro di un orientamento già fatto proprio da questa Sezione (cfr. delibera n. 82/2010 del 24 novembre 2010), non perdendo le stesse considerazioni valore a seguito di un'eventuale estinzione anticipata del leasing.

La valutazione dello strumento di finanziamento di un'opera pubblica più vantaggioso dal punto di vista economico e finanziario deve precedere la verifica dell'impatto dello stesso sui vincoli inerenti il Patto di Stabilità. L'Ente è tenuto ad effettuare, a monte, valutazioni comparative e, successivamente, verificare la possibilità di rispettare o meno il Patto di stabilità con l'adozione dello strumento più vantaggioso. In questa valutazione comparativa non devono dunque essere conteggiati gli eventuali importi in termini di riduzione dei trasferimenti statali per il mancato rispetto del Patto di Stabilità.

Ove tale verifica non sia stata effettuata, stante l'inderogabilità dei vincoli derivanti dal rispetto del Patto di Stabilità per il necessario collegamento della finanza locale al più ampio quadro macroeconomico della finanza pubblica allargata, spetta all'Ente riconsiderare l'opportunità della decisione di realizzare l'opera ed eventualmente riprogrammare la stessa alla luce dell'effettiva necessità ed urgenza della medesima, anche in relazione alle esigenze essenziali della collettività.

In ogni caso l'Ente è chiamato a verificare, in concreto, l'operazione posta in essere, per valutare se da essa derivi indebitamento per la pubblica amministrazione, avendo particolare riguardo ai rischi inerenti all'esecuzione e alla gestione dell'opera, sulla base dei criteri contenuti nelle decisioni Eurostat (per un approfondimento dei quali si richiama quanto riferito nella più volte citata delibera delle Sezioni riunite n. 49/2011). Qualora questi rischi siano a carico dell'amministrazione e non del soggetto realizzatore, la fattispecie non è riconducibile al partenariato pubblico-privato e la destinazione in via continuativa di una parte delle risorse dell'ente, per pagare i canoni di locazione di un leasing in costruendo, finalizzati all'ottenimento della disponibilità di un'opera pubblica, ha sostanzialmente la natura di indebitamento, risultando assimilabile ad un'assunzione di mutui, ottenuta mediante un'operazione finanziaria posta in essere con un contratto atipico.

In caso di estinzione anticipata dell'operazione con contestuale riscatto del bene, viene maggiormente in risalto la natura di investimento della spesa sostenuta, dunque la necessità di imputare quest'ultima al titolo II per la quota afferente al valore residuo del bene oggetto di riscatto.

In conclusione, dunque, un'operazione con tali caratteristiche non può essere utilizzata per eludere vincoli o limiti che le regole di finanza pubblica pongono all'operato dell'ente locale, tali essendo il divieto di indebitamento per spesa corrente, il limite della capacità di indebitamento e il rispetto del patto di stabilità (cfr. Sez. Emilia Romagna, del. n. 5/2012; del. Sezione Veneto, del. n. 360/2011).

Le considerazioni appena richiamate acquisiscono particolare cogenza, anche in seguito alle previsioni di cui al D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art.20, comma 12 che, introducendo il comma 111 -ter all'articolo 1, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, ha previsto conseguenze sanzionatorie per le ipotesi di accertamento, da parte delle Sezioni giurisdizionali di questa Corte, del rispetto artificioso del patto di stabilità interno attraverso una non corretta imputazione delle entrate o delle uscite ai pertinenti capitoli di bilancio o comunque attraverso altre forme elusive.

P.Q.M.

Nelle su estese osservazioni è il parere di questa Sezione.

Copia del parere sarà trasmessa a cura del Direttore della Segreteria all'Amministrazione che ne ha fatto richiesta.

Così deliberato in Torino nell'adunanza del 12 settembre 2012.

Il Primo Referendario Relatore
F.to Dott. Giuseppe Maria MEZZAPESA

Il Presidente f.f.
F.to Dott. Mario PISCHEDDA

Depositato in Segreteria il **13/09/2012**
Il Funzionario Preposto
F.to Dott. Federico SOLA