



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**LA CORTE DEI CONTI**  
**IN**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**  
**LOMBARDIA**

composta dai Magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giuseppe Zola	Consigliere
dott. Gianluca Braghò	Primo Referendario
dott. Alessandro Napoli	Referendario (relatore)
dott.ssa Laura De Rentiis	Referendario
dott. Francesco Sucameli	Referendario

**nella camera di consiglio del 4 settembre 2013**

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

Vista la legge 21 marzo 1953, n. 161;

Vista la legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti n. 14 del 16 giugno 2000, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite n. 2 del 3 luglio 2003 e n. 1 del 17 dicembre 2004;

Visto il decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 recante il Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (T.U.E.L.);

Vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista la deliberazione n. 1/pareri/2004 del 3 novembre 2004 con la quale la Sezione ha stabilito i criteri sul procedimento e sulla formulazione dei pareri previsti dall'articolo 7, comma 8, della legge n. 131/2003;

Vista la nota del 18 luglio 2013, con la quale il Commissario straordinario della Provincia di Como ha chiesto un parere nell'ambito delle funzioni consultive attribuite alle Sezioni regionali di questa Corte;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla prefata richiesta;

Udito il relatore, dott. Alessandro Napoli;

### **OGGETTO DEL PARERE**

Il Commissario straordinario della Provincia di Como ha formulato alla Sezione una richiesta di parere in materia di corretta contabilizzazione di alcune spese.

Più nel dettaglio, l'organo rappresentativo dell'ente osserva quanto segue.

L'Amministrazione sta partecipando alla realizzazione dell'opera di viabilità denominata "Variante alla Tremezzina" lungo la Strada Statale 340 "Regina". L'opera è realizzata nell'ambito di un accordo di programma sottoscritto in data 26/6/2006 finalizzato a disciplinare i rapporti per il finanziamento e la redazione dello studio di fattibilità per la realizzazione dell'opera di viabilità denominata "Variante alla Tremezzina" lungo la SS 340 "Regina". Fra gli enti che hanno sottoscritto l'accordo di programma, oltre alla Provincia di Como, vi sono la Camera di Commercio Industria e Artigianato (CCIAA) di Como e vari comuni situati nel territorio interessato dall'opera. In base a tale accordo, la Provincia di Como si impegnava a predisporre uno studio di fattibilità e la progettazione preliminare; la CCIAA di Como e altri soggetti compartecipavano alle spese di progettazione versando alla Provincia una data quota stabilita nell'accordo. In data 30/7/2007 è stata sottoscritta una convenzione fra Ministero delle Infrastrutture, Regione Lombardia, ANAS S.p.A., CCIAA di Como e Provincia di Como, al fine di disciplinare le intese finalizzate alla realizzazione del 1° lotto. In seguito agli studi di fattibilità si è reso necessario realizzare l'opera in unico lotto (e non nei due lotti previsti originariamente). In data 25/10/2007 la Provincia di Como ha approvato lo Studio di Fattibilità della "Variante alla Tremezzina", con soluzione tecnica prevista in lotto unico tra i comuni di Colunno e Griante.

E' stato, quindi, concordato un atto aggiuntivo alla convenzione del 30/7/2007, sottoscritto in data 21/9/2009, tra gli stessi soggetti sottoscrittori della convenzione originaria, al fine di prevedere gli obblighi relativi alla realizzazione dell'opera in unico lotto. In data 06/02/2013 è stato sottoscritto un 2° atto aggiuntivo alla Convenzione del 30/07/2007. Dagli accordi intercorsi risultano, per la Provincia di Como, gli obblighi di predisporre la progettazione preliminare e definitiva dell'opera. La Provincia di Como in data

28/10/2010 (prot. 48354) ha trasmesso il progetto preliminare dell'intervento (per un costo complessivo di 330 milioni di euro) ad ANAS S.p.A., Regione Lombardia e CCIAA di Como. Con Determinazione n. 182 del 8/6/2012 a firma dell'Amministratore Unico di ANAS S.p.A è stato approvato il progetto preliminare dell'intervento.

Il costo della progettazione definitiva è stimato in € 2.200.000,00. Il relativo onere è ripartito fra i soggetti sottoscrittori come sotto indicato:

Provincia di Como € 350.000,00

CCIAA di Como € 250.000,00

Regione Lombardia € 1.600.000,00

La Provincia di Como dovrà iscrivere, fra le proprie spese, uno stanziamento complessivo di € 2.200.000,00 per la progettazione definitiva della Variante alla Tremezzina da realizzare sulla Strada Statale 340 Regina gestita da ANAS S.p.A.

In tale prospettiva, si pone in evidenza la tematica della corretta contabilizzazione, sia sotto l'aspetto finanziario che sotto quello economico - patrimoniale, dei costi di progettazione sopra indicati che verranno sostenuti dalla Provincia di Como.

Sotto il primo profilo, l'alternativa si pone tra spesa corrente e spesa di investimento, ma l'opzione corretta appare meglio circostanziata dall'inquadramento sotto il profilo economico-patrimoniale.

In via ordinaria i costi di progettazione, infatti, vengono contemplati ed evidenziati nel quadro economico generale dell'opera e, da un punto di vista patrimoniale, nella voce relativa al bene da costruire: in questo caso, trattandosi della costruzione di strade, potrebbero rientrare nella voce "Vie di comunicazione ed infrastrutture connesse" di cui al cgu 2102 del glossario dei codici gestionali Siope per gli enti locali.

Per l'opera in oggetto, però, non è possibile per la Provincia di Como contabilizzare nel conto del patrimonio i costi della progettazione unitamente ai costi per la realizzazione dell'opera, in quanto la strada da realizzare non sarà di proprietà dell'ente e non sarà, quindi, compresa nel relativo inventario e conto del patrimonio.

Dal citato glossario dei codici gestionali Siope per gli enti locali si potrebbe prospettare una soluzione mediante l'utilizzo, per le spese di progettazione, della voce "Incarichi professionali esterni" codice cgu 2601, così definita dal glossario stesso e imputata finanziariamente al titolo 2 int. 6: *"Spesa relativa alle prestazioni professionali, fomite da terzi per la realizzazione di attività di progettazione, direzione lavori, altri strumenti di pianificazione, ecc .., se non compresa in un quadro economico progettuale"*. Sotto l'aspetto patrimoniale tale spesa confluirebbe nella classificazione delle immobilizzazioni immateriali, con conseguente ammortamento economico in 5 anni (coefficiente del 20% ex art. 229 c. 7 d.lgs. 267/2000).

Stante quanto sopra, l'Amministrazione chiede il parere della Corte in ordine alla corretta imputazione a bilancio dei costi della progettazione che sosterrà la Provincia medesima, sia per quanto riguarda l'aspetto finanziario (bilancio preventivo e consuntivo) sia per quanto riguarda gli aspetti economico patrimoniali (conto economico e conto del patrimonio).

#### **PREMESSA**

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze attribuite alla Corte dei conti dalla legge n. 131 del 2003 (recante la disciplina d'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3).

Pertanto, la prima questione che si pone, riguardo al descritto quesito, è quella del rispetto delle condizioni di legge per accedere alla funzione consultiva della Corte. A tal fine si rammenta che ai sensi dell'art. 7, comma 8, della citata legge n. 131 del 2003, Regioni, Province e Comuni possono chiedere alle Sezioni regionali pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione ai fini della regolare gestione finanziaria, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

#### **AMMISSIBILITÀ SOGGETTIVA**

Con particolare riguardo all'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere del Comune, si prende atto che il quesito è stato inoltrato dal Vice-Sindaco e si presume, dunque, soggettivamente ammissibile.

#### **AMMISSIBILITÀ OGGETTIVA**

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo di ammissibilità del quesito, in primo luogo occorre rammentare che la disposizione contenuta nell'art. 7, comma 8, della legge 131/2003 deve essere raccordata con il precedente comma 7, norma che attribuisce alla Corte dei conti la funzione di verificare il rispetto degli equilibri di bilancio, il perseguimento degli obiettivi posti da leggi statali e regionali di principio e di programma, la sana gestione finanziaria degli enti locali.

Lo svolgimento delle funzioni è qualificato dallo stesso legislatore come una forma di controllo collaborativo.

Il raccordo tra le due disposizioni opera nel senso che il comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori rispetto a quelle del precedente comma, rese esplicite, in particolare, con l'attribuzione agli enti della facoltà di chiedere pareri in materia di contabilità pubblica. In quest'ottica, appare chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che anzi le attribuzioni consultive "in materia di contabilità pubblica" si ritagliano sulle funzioni sostanziali di controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

Secondo le Sezioni riunite della Corte dei conti – intervenute con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 17, comma 31 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – il concetto di contabilità pubblica deve essere incentrato sul "*sistema di principi e di norme che regolano l'attività finanziaria e patrimoniale dello Stato e degli enti pubblici*" da intendersi in senso dinamico in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Deliberazione del 17 novembre 2010, n. 54).

Tuttavia, l'inerenza ad una materia di contabilità pubblica non esaurisce i presupposti di ammissibilità oggettiva di un quesito, presupposti che vanno ricavati, oltre che dalla lettera della legge, dalla natura della funzione consultiva. Essi vanno stabiliti in negativo, delineando il rapporto tra tale funzione e, da un lato, l'attività amministrativa, dall'altro, la funzione giurisdizionale civile, penale, amministrativa e contabile.

Rispetto all'attività amministrativa, questa Sezione, in più occasioni, ha riconosciuto che la funzione di cui al comma 8 dell'art. 7 della Legge n. 131/2003, è una facoltà conferita agli amministratori di Regioni ed enti locali per consentire loro di avvalersi, nello svolgimento delle funzioni loro intestate, di un organo neutrale e professionalmente qualificato, in grado di fornire gli elementi di valutazione necessari ad assicurare la legalità della loro azione: è innegabile che i pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nello svolgimento dei procedimenti degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate.

Peraltro, la stessa giurisprudenza contabile ha puntualmente rammentato che dalla funzione consultiva resta esclusa qualsiasi forma di cogestione o co-amministrazione con l'organo di controllo esterno (cfr. *ex multis* parere sez. Lombardia, 11 febbraio 2009, n. 36). Quindi i quesiti, oltre a riguardare una questione di contabilità pubblica, devono avere carattere generale ed essere astratti, cioè non direttamente funzionali all'adozione di specifici atti di gestione, che afferiscono alla sfera discrezionale della potestà amministrativa dell'ente.

In secondo luogo, oltre a non intervenire nell'attività amministrativa nei termini predetti, tale funzione consultiva non deve sovrapporsi con l'esercizio di altre funzioni di controllo della Corte, né tantomeno interferire con l'esercizio di funzioni giurisdizionali (in sede civile, penale, amministrativa o contabile).

Venendo all'esame del quesito proposto nel caso di specie, sotto il profilo oggettivo, esso si palesa ammissibile in quanto attiene alle regole giuscontabili di imputazione della spesa.

## MERITO

In via preliminare, il Collegio rammenta che la funzione consultiva è diretta a fornire un ausilio all'Ente richiedente per le determinazioni che lo stesso è tenuto ad assumere nell'esercizio delle proprie funzioni, restando - dunque - ferma la discrezionalità dell'Amministrazione in sede di esercizio delle prerogative gestorie.

Con riferimento alla fattispecie in esame, il Collegio non può che richiamare gli approdi ermeneutici sviluppati dalle Sezioni riunite in sede di controllo nella delibera n. 25 del 28 aprile 2011.

Il Supremo Consesso della Magistratura contabile ha deliberato le questioni poste dall'ordinanza di deferimento n. 891 del 30 novembre 2010, adottata dalla Sezione regionale di controllo per le Marche: siffatta rimessione – per i profili di interesse in questa sede – richiamava, da un lato, la circolare n. 1225 del 27 gennaio 2005 della Cassa Depositi e Prestiti che, nella vigenza delle disposizioni richiamate, ammette la stipula di mutui “per incarichi professionali esterni e beni immateriali ad utilizzo pluriennale”, previsione da riferire nel quadro complessivo dell'investimento per l'esecuzione di un'opera pubblica anche alla spesa relativa alla progettazione. Dall'altro, la Sezione remittente osservava che la spesa per la progettazione di un'opera pubblica andrebbe iscritta al titolo II, spese in conto capitale, all'intervento 01 (acquisizione di beni immobili) se considerate in un unitario quadro finanziario comprendente anche l'esecuzione delle opere, ovvero all'intervento 06 (incarichi professionali esterni).

Le Sezioni riunite della Corte dei Conti hanno rammentato che la nozione di spesa di investimento, richiamata dall'articolo 119, comma 6, della Costituzione, non può essere determinata *a priori* in modo assolutamente univoco sulla base della sola disposizione costituzionale. Essa va desunta dai principi della scienza economica e delle regole di contabilità adottate di volta in volta nello specifico contesto di riferimento che non possono non dare spazio a regole di concretizzazione connotate da una qualche discrezionalità politica. La Corte Costituzionale ha, inoltre, chiarito che le definizioni di spese di investimento e di indebitamento offerte dal legislatore statale derivano da scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione Europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli. La nozione di spese di investimento adottata appare, anzi, estensiva rispetto ad un significato strettamente contabile, che faccia riferimento solo ad erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'ente che effettua la spesa: comprende, infatti, ad esempio i trasferimenti in conto capitale destinati alla realizzazione degli investimenti di altri enti

pubblici (art. 3 comma 18, lettera g, legge n. 350/2003), o gli interventi contenuti in programmi generali relativi a piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio (comma 18, lettera j) (Corte Costituzionale, 29 dicembre 2004 n. 425).

Va posto in luce, altresì, che i principi contabili predisposti dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali utilizzano una diversa più ampia nozione delle immobilizzazioni immateriali, finalizzata esclusivamente alle modalità di redazione del conto del patrimonio dell'ente, e non già alla individuazione delle spese di investimento finanziabili tramite ricorso all'indebitamento.

In conclusione, in relazione ai profili indicati e sulla scorta dei principi ermeneutici sviluppati dalla giurisprudenza contabile, le spese di progettazione di un'opera pubblica appaiono sussumibili finanziariamente nell'alveo delle spese di investimento; sotto l'aspetto patrimoniale possono confluire nelle immobilizzazioni immateriali, fermo il puntuale rispetto dei principi generali di contabilizzazione delle poste patrimoniali anche in termini di quantificazione.

**P.Q.M.**

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

L'Estensore  
(Dott. Alessandro Napoli)

Il Presidente  
(Dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il  
17 settembre 2013  
Il Direttore della Segreteria  
(Dott.ssa Daniela Parisini)