



**REPUBBLICA ITALIANA**  
**CORTE DEI CONTI**  
**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
dott.ssa Laura De Rentiis	Referendario
dott. Donato Centrone	Referendario (relatore)
dott. Francesco Sucameli	Referendario
dott. Cristiano Baldi	Referendario
dott. Andrea Luberti	Referendario

**nella camera di consiglio del 7 novembre 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. 14/2000 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;

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 25 settembre 2013 con la quale il Sindaco del Comune di Uboldo ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente ha convocato la Sezione per la camera di consiglio odierna per deliberare sulla sopra indicata richiesta;

Udito il relatore, dott. Donato Centrone

**Premesso che**

Il Sindaco del Comune di Uboldo, con nota del 25 settembre 2013, ha formulato una richiesta di parere inerente la procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e la successiva eventuale contabilizzazione nel bilancio dell'Ente, anche ai fini del conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno.

Premette che il Comune ha affidato alla società Saronno servizi spa la gestione del servizio idrico integrato, con convenzione rep. n. 796 del 08/04/2003 (prodotta in allegato). I rapporti finanziari sono regolati dall'art. 11 lettera c) della suddetta convenzione. Nel corso degli anni i risultati economici del servizio acquedotto sono stati i seguenti:

<b>ANNI</b>	<b>COSTI</b>	<b>RICAVI</b>	<b>RISULTATO D'ESERCIZIO</b>
2003	<i>non indicati</i>	<i>non indicati</i>	52.023,00
2004	505.071,00	567.628,00	62.557,00
2005	594.107,00	610.529,00	16.422,00
2006	714.094,00	687.610,00	-26.484,00
2007	580.705,00	536.266,00	-44.439,00
2008	642.760,00	640.025,00	-2.735,00
2009	601.113,00	498.238,00	-102.875,00
2010	622.036,00	656.142,00	34.106,00
2011	606.169,00	648.012,00	41.843,00

Come previsto dalla convenzione, in caso di perdita, il Comune deve provvedere al versamento dell'importo corrispondente. Fino all'anno 2008 tale accredito è stato considerato dalla società come sopravvenienza attiva. Dal 2009 la Saronno servizi spa ha modificato le modalità di contabilizzazione delle perdite, passando dal criterio di cassa a quello di competenza.

A fronte degli utili realizzati, invece, sempre a norma del citato art. 11 lettera c) della convenzione, risulta costituito un fondo rinnovo impianti, i cui importi sono di seguito esposti.

<b>ANNI</b>	<b>UTILI</b>	<b>IMPOSTE</b>	<b>FONDO</b>
2003	52.023,00	19.049,00	32.974,00
2004	62.557,00	23.673,00	38.884,00
2005	16.422,00	6.084,00	10.358,00
2010	34.106,00	10.709,00	23.397,00
2011	41.843,00	13.139,00	28.704,00
<b>TOTALE F.DO RINNOVO IMPIANTI</b>			<b>134.317,00</b>

In data 5 ottobre 2012, con nota prot. n. 17064, il Comune ha chiesto alla Saronno servizi spa l'utilizzo di tale fondo. In data 31 gennaio 2013 (prot. n. 2092) è stato anche chiesto di formalizzare la situazione debitoria/creditoria del servizio acquedotto per gli anni 2003/2011. La società, con nota prot. n. 8737 del 28/05/2013, ha confermato che, nel corso del 2009, ha modificato le modalità di contabilizzazione, passando dal criterio di cassa a quello di competenza. Di conseguenza "i rimborsi fatti dal Comune sulle perdite degli esercizi 2006 e 2007 (pari ad € 70.923,00) erano stati indebitamente considerati come sopravvenienze attive migliorando in modo erroneo i risultati economici del settore". I predetti importi andrebbero pertanto portati in diminuzione del fondo rinnovo impianti, rideterminato in € 63.394,00.

Il Comune ha anche chiesto alla società, considerati il mutamento dei criteri di contabilizzazione delle perdite, che quella riferita all'esercizio 2009, anziché considerarla come un credito verso il Comune, fosse portata in diminuzione del predetto fondo rinnovo impianti. La società Saronno servizi spa ha riferito che tale operazione non era possibile in quanto erano già stati definiti i documenti contabili.

Il Comune ha ritenuto opportuno acquisire un parere in merito alla correttezza delle operazioni contabili eseguite dalla società Saronno servizi spa (prodotto in allegato). A fronte della rideterminazione del fondo rinnovo impianti, con atto della G.C. n. 73 del 21/06/2013, è stata modificata la richiesta di utilizzo di tale fondo, istanza che è stata accolta dalla società.

Allo stato permane il credito della Società verso il Comune per la copertura della perdita del settore acquedotto dell'anno 2009 (pari a € 102.875). Tuttavia, ad oggi, il Comune non ha iscritto a bilancio alcun impegno, a causa delle verifiche effettuate, conclusesi nel mese di giugno del corrente anno (con l'approvazione del bilancio 2012 e la rideterminazione del fondo rinnovo impianti).

Premesso quanto sopra, il Sindaco chiede un parere in merito al credito della società Saronno servizi spa verso il Comune per la perdita del settore acquedotto. Al momento non esistono nel bilancio del Comune stanziamenti a residuo per la copertura della spesa in questione ed è ancora in formazione il bilancio di previsione 2013, la cui scadenza, prorogata dalla legge, è il 30 novembre p.v.. Il Comune pone, in particolare, i seguenti quesiti:

1) possibilità di riconoscere tale somma come un debito fuori bilancio, ai sensi dell'art. 194 lettera e) del d.lgs n. 267/2000 ovvero, in alternativa, stanziare le risorse nel redigendo bilancio di previsione (ritenendo originato il debito nel corrente anno, a seguito della definizione dei rapporti economici con la società avvenuti nel mese di giugno);

2) imputazione della spesa, trattandosi di contributo straordinario, nel titolo I o nel titolo II;

3) in caso di riconoscimento quale debito fuori bilancio, corretto comportamento da adottare relativamente agli obiettivi del patto di stabilità, in particolare se considerare il discendente onere finanziario ai fini del rispetto degli obiettivi dell'anno 2013 oppure rideterminare il saldo finanziario dell'anno di competenza (il 2009).

### **In merito all'ammissibilità della richiesta**

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze che la legge n. 131 del 2003, recante adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, ha attribuito alla Corte dei conti.

In relazione allo specifico quesito formulato dal Sindaco di Uboldo, il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7, comma 8, della legge 6 giugno 2003, n. 131, norma in forza della quale Regioni, Province e Comuni possono chiedere a dette Sezioni pareri in materia di contabilità pubblica, nonché ulteriori forme di collaborazione, ai fini della regolare gestione finanziaria e dell'efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa. I pareri e le altre forme di collaborazione si inseriscono nei procedimenti amministrativi degli enti territoriali consentendo, nelle tematiche in relazione alle quali la collaborazione viene esercitata, scelte adeguate e ponderate nello svolgimento dei poteri che appartengono agli amministratori pubblici, restando peraltro esclusa qualsiasi forma di cogestione o coamministrazione con l'organo di controllo esterno (si rinvia, per tutte, alla Delibera della Sezione del 11 febbraio 2009, n. 36).

Infatti, deve essere messo in luce che il parere della Sezione attiene a profili di carattere generale anche se, ovviamente, la richiesta proveniente dall'ente pubblico è motivata, generalmente, dalla necessità di assumere specifiche decisioni in relazione ad una particolare situazione. L'esame e l'analisi svolta nel parere è limitata ad individuare l'interpretazione di disposizioni di legge e di principi generali dell'ordinamento in relazione alla materia prospettata dal richiedente, spettando, ovviamente, a quest'ultimo la decisione in ordine alle modalità applicative in relazione alla situazione che ha originato la domanda.

Con specifico riferimento all'ambito di legittimazione soggettiva per l'attivazione di questa particolare forma di collaborazione, è ormai consolidato l'orientamento che vede, nel caso del Comune, il Sindaco quale organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere, in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'Ente. Il presente presupposto soggettivo sussiste nel quesito richiesto dal Sindaco di Uboldo, con nota del 25 settembre 2013.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione contenuta nel comma 8 dell'art. 7 della legge 131 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*.

Appare conseguentemente chiaro che le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono una funzione consultiva a carattere generale in favore degli enti locali, ma che le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di controllo conferite dalla legislazione.

Al riguardo, le Sezioni riunite della Corte dei conti, intervenendo 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, hanno delineato una nozione di contabilità pubblica incentrata 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 anche in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Delibera n. 54 del 17 novembre 2010). Il limite della funzione consultiva come sopra delineato fa escludere qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa o nei casi di interferenza, in concreto, con competenze di altri organi giurisdizionali.

Tanto premesso, la richiesta di parere del Sindaco di Uboldo può ritenersi ammissibile, sotto il profilo oggettivo, nei limiti, come più avanti precisato, della sola interpretazione delle norme volte a disciplinare l'eventuale riconoscimento quale debito fuori bilancio, la sua imputazione alle spese correnti piuttosto che a quelle di investimento e, infine, l'incidenza del discendente onere sugli obiettivi finanziari posti dal patto di stabilità interno.

### **Esame nel merito**

La Sezione precisa che la decisione in ordine all'interpretazione e applicazione delle disposizioni in materia di contabilità pubblica è di competenza dell'ente locale, rientrando nella discrezionalità e responsabilità dell'amministrazione, che, tuttavia, potrà orientare la sua decisione in base alle conclusioni contenute nel presente parere.

Prima di delineare le linee interpretative ai tre quesiti posti dal Sindaco di Uboldo, appaiono necessarie alcune considerazioni preliminari.

#### **I. Le modalità di affidamento del servizio**

Il Comune intende conoscere quale sia la corretta modalità di contabilizzazione dei debiti discendenti dal contratto per la gestione del servizio idrico che, secondo la competenza economica, sono riferibili ad esercizi precedenti, ma che, in termini di competenza finanziaria, si sono manifestati nell'esercizio in corso, con la corretta definizione dell'obbligazione sorta in capo al Comune.

Appare opportuno rilevare come il servizio idrico, in base all'esame della convenzione prodotta dal Comune, sia stato oggetto di delega, mediante convenzione ex art. 30, commi 1 e 4, del TUEL, al comune di Saronno che, a sua volta, lo ha affidato all'Azienda speciale "Saronno servizi", in seguito trasformata in società per azioni.

Configurato negli esposti termini, il rapporto di convenzione, in disparte la valutazione della legittimità nel caso di specie (non oggetto di esame nel presente parere), dovrebbe instaurarsi

con il solo Comune delegato, non con la società da quest'ultimo partecipata, al fine di evitare il rischio di violazione delle regole e dei principi, nazionali e comunitari, in tema di affidamento di servizi pubblici locali.

Appare pertanto necessario, in primo luogo, che il Comune di Uboldo rivaluti la legittimità della modalità di gestione del servizio idrico, alla luce della concreta regolazione dei rapporti contrattuali, della trasformazione dell'ex azienda speciale Saronno servizi in società per azioni (partecipata al 98,87% dal Comune di Saronno e per il solo 0,37% dal Comune di Uboldo) e della normativa successivamente intervenuta in materia di servizi pubblici locali (nonché della conseguente evoluzione giurisprudenziale).

Si rammenta come, dopo la dichiarazione di illegittimità costituzionale (sentenza n. 199/2012) dell'art. 4 del d.l. n. 138/2011, convertito con legge n. 148/2011, emanato a seguito dell'abrogazione referendaria del precedente art. 23 bis del d.l. n. 112/2008, convertito con legge n. 133/2008, l'art. 34, commi 20 e seguenti, del d.l. n. 179/2012, convertito con legge n. 221/2012, ha disposto che "per i servizi pubblici locali di rilevanza economica, al fine di assicurare il rispetto della disciplina europea, la parità tra gli operatori, l'economicità della gestione e di garantire adeguata informazione alla collettività di riferimento, l'affidamento del servizio è effettuato sulla base di apposita relazione, pubblicata sul sito internet dell'ente affidante, che dà conto delle ragioni e della sussistenza dei requisiti previsti dall'ordinamento europeo per la forma di affidamento prescelta e che definisce i contenuti specifici degli obblighi di servizio pubblico e servizio universale, indicando le compensazioni economiche se previste".

Il successivo comma 21 precisa, altresì, che gli affidamenti in essere alla data di entrata in vigore del decreto non conformi ai requisiti previsti dalla normativa europea devono essere adeguati entro il termine del 31 dicembre 2013 pubblicando, entro la stessa data, la relazione sopra indicata. Infine, per gli affidamenti in cui non è prevista una data di scadenza, la norma impone di inserirla nel contratto di servizio o negli altri atti che regolano il rapporto.

Il mancato adempimento degli obblighi previsti dall'esposto comma 21 determina la cessazione dell'affidamento alla data del 31 dicembre 2013.

Allo stato, pertanto, essendo venute meno le norme nazionali (prima in seguito alla consultazione referendaria del giugno 2011 e, dopo, alla sentenza n. 199 del 2012 della Corte costituzionale), le modalità di affidamento e gestione dei servizi pubblici locali trovano fonte nei principi posti dall'ordinamento comunitario (cfr., per esempio, Deliberazione Lombardia n. 531/2012). L'ente pubblico committente può valutare, fra i diversi modelli, la gestione a mezzo di organi e uffici interni; di organismi strumentali (per es. aziende speciali); di società interamente partecipate, ove sussistano i presupposti per l'affidamento in house; di società miste, con scelta del socio privato previa gara a doppio oggetto (cfr. Deliberazione n. 7/2012/PAR); di operatori privati selezionati mediante gara conforme ai principi comunitari (cfr. art. 30 d.lgs. n. 163/2006).

Circa l'affidamento c.d. in house, la Sezione ha recentemente ricordato, nel parere n. 411/2013, come una gestione si può definire legittimamente tale in presenza di tre requisiti: i) capitale totalmente pubblico, ii) esercizio di un controllo analogo a quello esercitato dagli enti soci su un proprio ufficio, iii) maggior parte dell'attività svolta a favore dei soci medesimi (sentenza Corte di Giustizia UE 18.11.1999, C-107/98, c.d. Teckal). Il controllo, per essere "analogo", deve tradursi nella possibilità d'influenza determinante, sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni principali (sul punto, Corte giust., sentenza 13 novembre 2008, causa C-324-07 e Corte giust. sentenza 13 ottobre 2005, causa C-458/03).

Inoltre il Consiglio di Stato, Sez. V, n. 1365/2009, ha ritenuto che il requisito del controllo analogo non sottende una logica "dominicale", rivelando piuttosto una dimensione "funzionale". Pertanto affinché sussista, anche nel caso di una pluralità di soggetti pubblici, partecipanti al capitale della società affidataria, non è indispensabile che ad esso corrisponda simmetricamente un "controllo" della *governance* societaria, purché si traduca nella possibilità d'influenza determinante sugli obiettivi strategici e sulle decisioni principali (c.d. controllo analogo congiunto: cfr. anche Corte di giustizia dell'Unione europea, sez. II, sentenza 29 novembre 2012, causa C-183/11 e sez. III, 10 settembre 2009, causa n. C-573/2007).

## **II. La regolazione del rapporto contrattuale**

Anche per quanto concerne la regolazione dei rapporti contrattuali per la gestione del servizio idrico, appare necessario che il Comune riveda la relativa disciplina. Nel parere n. 86/2010, per esempio, la Sezione ha precisato che gli oneri del servizio idrico integrato devono trovare copertura finanziaria mediante l'applicazione di adeguate tariffe. Mentre, in caso di rigidità normative nel sistema di adeguamento dei ricavi da tariffa, occorre incidere sul contenimento dei costi per riequilibrare la situazione finanziaria. Ulteriori attribuzioni possono essere disciplinate dalle convenzioni di servizio, che dettano regole per l'erogazione, fissando il livello di prezzi e le tariffe. La corretta e costante modulazione dei livelli qualitativi, in relazione ai prezzi ed ai costi d'erogazione, influisce sull'andamento della gestione e sul mantenimento dell'equilibrio economico patrimoniale della società partecipata. La mera copertura di reiterate perdite, invece, aveva precisato il parere n. 86/2010, senza l'adozione di politiche correttive di resa del servizio pubblico, non appare conforme ai criteri di sana gestione finanziaria.

La convenzione stipulata per la gestione del servizio idrico del comune di Uboldo con il comune di Saronno, e la società controllata Saronno servizi spa, appare formulata sulla base della precedente natura giuridica di azienda speciale dell'organismo affidatario.

L'art. 11 della convenzione prevede, infatti, che il bilancio economico di previsione del servizio idrico integrato (gestito, in base a quanto desumibile dalla convenzione, con contabilità separata di tipo analitico), deve chiudere in pareggio ed deve essere predisposto dalla società (ex azienda speciale) sulla base dei costi specifici, diretti e indiretti, e di quelli comuni, nonché dei ricavi ad esso inerenti. La convenzione richiama, ai fini della rappresentazione delle poste di

bilancio, il DM 26/04/1995 ("Determinazione dello schema tipo di bilancio di esercizio delle aziende di servizi dipendenti dagli enti territoriali"), adottato ai sensi dell'art. 23 dell'allora vigente legge n. 142/1990 (in base al quale le aziende speciali hanno l'obbligo del pareggio di bilancio, da perseguire attraverso l'equilibrio dei costi e dei ricavi compresi i trasferimenti, precetto poi ribadito dall'art. 114 comma 4 del TUEL).

La convenzione prevede che il conto consuntivo della gestione del servizio idrico (composto da conto economico e stato patrimoniale) viene approvato dal soggetto gestore sulla base dei risultati economici dell'esercizio. In caso di risultato positivo, l'utile confluisce in un "fondo rinnovo impianti", mentre, in caso di perdita, il Comune di Uboldo è obbligato, entro 60 giorni, al versamento di un contributo straordinario, di pari importo, al soggetto gestore (ferma restando la decisione dell'Ente in ordine alle tariffe da praticare ai cittadini utenti).

La disciplina convenzionale appare in sostanza tarata sulla regolazione normativa della gestione economica delle aziende speciali e sulla collegata possibilità di adottare la procedura del riconoscimento dei debiti fuori bilancio, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, per la copertura dei disavanzi. L'art. 194 lett. b del TUEL richiede, infatti, per questa ipotesi, il rispetto a preventivo dell'obbligo di pareggio di bilancio e la necessità che il disavanzo derivi da fatti di gestione (non prevedibili con l'ordinaria diligenza).

Al contrario, come noto, la legge non permette il riconoscimento del debito fuori bilancio in relazione alle perdite d'esercizio prodotte da società partecipate, ma la sola ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali (art. 194 lett. c TUEL).

Ai fini della regolazione dei rapporti economici scaturenti dai contratti di servizio stipulati con società partecipate, occorre tener conto, inoltre, di quanto disposto dall'art. 6 comma 19 del d.l. n. 78/2010, convertito con legge n. 122/2010, in virtù del quale le amministrazioni pubbliche non possono, salvo quanto previsto dall'art. 2447 del codice civile, effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore di società partecipate non quotate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono invece consentiti i trasferimenti a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma, relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti.

La Sezione ha messo più volte in evidenza (si richiamano i pareri n. 19/2012 e n. 220/2012, di cui si riporta di seguito ampio stralcio) come il legislatore abbia limitato la possibilità per gli enti locali di sostenere finanziariamente gli organismi partecipati, positivizzando per legge pratiche economiche che avrebbero dovuto costituire la base di ogni scelta volta alla sana gestione finanziaria degli organismi pubblici (cfr., per esempio, Deliberazioni n. 753/2010 e n. 207/2010). La disposizione si propone di porre un freno alla prassi di procedere a

ricapitalizzazioni e ad altri trasferimenti straordinari per coprire perdite strutturali (tali da minacciare la continuità aziendale).

Più nel dettaglio, la Sezione aveva posto in evidenza la necessità, per il contratto di servizio, di garantire un equilibrio economico *ex ante*. In sostanza lo strumento negoziale deve correlare a priori gli obblighi di prestazione ai corrispettivi, così da far gravare sul finanziamento pubblico i soli "costi sociali". In questo modo anche i servizi fisiologicamente in perdita possono raggiungere un trasparente equilibrio (cfr. Sezione regionale per la Puglia, delibera n. 29/2012), posto che, per quelli poco remunerativi, non appetibili per il mercato, le perdite potrebbero essere fisiologiche (si pensi al caso del servizio di trasporto pubblico verso un paese disagiato e con pochi abitanti/utenti).

Proprio al fine di garantire l'equilibrio economico patrimoniale nella gestione del servizio e/o la trasparente emersione di perdite dovute ai costi sociali, è necessaria, nel contratto di servizio, un'attenta regolazione *ex ante* dei diritti e degli obblighi delle parti, nel quale deve necessariamente essere inserito, stimando l'impatto dei ricavi da tariffe e dei trasferimenti fiscalizzati, l'obbligo del raggiungimento di un complessivo equilibrio economico-finanziario.

### **III. I limiti normativi al riconoscimento dei debiti fuori bilancio**

Questioni simili a quelle sottoposte all'odierno esame sono state affrontate dalla Sezione in altre occasioni (da ultimo, si ricordano per esempio i pareri n. 65/2013, n. 339/2013 e n. 436/2013). In particolare nella deliberazione n. 339/2013, si è ricordato che il procedimento di riconoscimento dei debiti fuori bilancio è lo strumento giuridico per riportare un'obbligazione giuridicamente perfezionata, all'interno della sfera patrimoniale dell'ente, ricongiungendo il debito insorto con la volontà amministrativa. Il procedimento mira, da un lato, a consentire al Consiglio di vagliare la legittimità del titolo (verificando, in primo luogo, la sussunzione in una delle fattispecie tipizzate dall'art. 194 TUEL) e, dall'altro, a reperire le modalità di copertura finanziaria (indicate nella medesima norma). La funzione è di consentire a debiti, sorti al di fuori della legittima procedura di spesa, di rientrare nella contabilità dell'Ente.

Nella deliberazione n. 339/2013 era stato altresì posto in evidenza come, accanto a quelli definibili tecnicamente "debiti fuori bilancio", si collocano le c.d. "passività pregresse", spese che, a differenze dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare impegno (ai sensi degli artt. 183 e 191 TUEL) ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno poi dato luogo ad un debito in assenza di copertura (insufficienza dell'impegno contabile originariamente adottato). Proprio perché le passività pregresse si pongono all'interno di una regolare procedura di spesa, esulano dalla fattispecie del debito fuori bilancio (cfr., in proposito, la deliberazione della Sezione n. 441/2012/PAR in merito al pagamento di prestazioni professionali) e costituiscono debiti la cui competenza finanziaria è riferibile all'esercizio di loro manifestazione. In tali casi, lo strumento contabile utilizzabile è

costituito dalla procedura ordinaria di spesa (art. 183 e 191 TUEL), accompagnata dall'eventuale variazione di bilancio necessaria a reperire le necessarie risorse (art. 193 TUEL).

Si ricorda poi come la giurisprudenza contabile abbia costantemente ritenuto di stretta interpretazione la disciplina dell'art. 194 TUEL, in particolare sotto il profilo delle fattispecie oggetto di potenziale riconoscimento da parte del Consiglio comunale (oltre ai citati pareri della scrivente Sezione n. 65/2013 e n. 436/2013, si possono ricordare le deliberazioni della Sezione Liguria n. 122/2010 e n. 56/2011).

Tanto premesso circa la funzione della procedura di riconoscimento dei debiti fuori bilancio e la distinzione con il fenomeno delle passività pregresse, per rispondere al quesito posto dal Comune è opportuno rammentare i criteri attraverso cui, in contabilità finanziaria, i debiti assumono rilevanza e vanno imputati ai bilanci degli enti pubblici.

Infatti, in contabilità finanziaria, il bilancio assume carattere autorizzatorio della spesa, costituendo limite al relativo impegno (cfr. art. 164 comma 2 TUEL). Il principio di competenza finanziaria (cfr. art. 162 e 164 TUEL) impone di vincolare le risorse a carico del bilancio nel momento in cui sorge l'obbligazione (ai sensi dell'art. 183 TUEL l'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa, con la quale, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata è determinata la somma da pagare, determinato il soggetto creditore, indicata la ragione e costituito il vincolo sulle previsioni di bilancio, nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata ai sensi del precedente articolo 151).

In seguito, nel momento in cui l'obbligazione diviene liquida ed esigibile, viene recepita nelle scritture contabili a mezzo della liquidazione che, ai sensi dell'art. 184 del TUEL, costituisce la fase del procedimento di spesa attraverso la quale, in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma da pagare (nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto). Seguono le fasi, esecutive, dell'ordinazione all'istituto tesoriere e del pagamento da parte di quest'ultimo (art. 185 TUEL).

L'esposto procedimento comporta, altresì, che il tempo della competenza finanziaria e quello della competenza economica possano essere disallineati. In virtù della seconda un'operazione economica non è rilevante in base alla sua dimensione finanziaria (insorgenza dell'obbligazione per l'impegno, presenza di un debito liquido ed esigibile per la liquidazione/pagamento) ma di "costo" (quantificazione del consumo di fattori produttivi nel corso del ciclo annuale di produzione). Di conseguenza, a livello contabile, una medesima operazione (assunzione di un'obbligazione e del debito liquido ed esigibile) può dover essere contabilizzata, secondo i principi della competenza economica, in momenti temporali differenti (anteriori o posteriori) rispetto alla sua manifestazione in bilancio secondo i criteri della competenza finanziaria.

Il debito per il quale il Comune avanza dubbi non è riferito ad un'obbligazione perfezionata in esercizi precedenti, per la quale è stata omessa l'assunzione dell'impegno di spesa (fattispecie oggetto di disciplina nell'art. 194 lett. e del TUEL), ma a conguagli derivanti dalla gestione, da

parte della società incaricata, del servizio idrico, riferibili per competenza economica ad esercizi pregressi, ma insorti, per il bilancio finanziario dell'Ente, solo nel corso del presente esercizio, a seguito della definizione della procedura di accertamento avviata assieme alla società fornitrice.

Di conseguenza i presupposti indicati dall'art. 183 del TUEL, ai fini della corretta assunzione di un impegno, sono sorti solo nel corrente esercizio finanziario, cui deve seguire l'imputazione a bilancio reperendo, nell'approvando documento di previsione per il 2013, le necessarie risorse alla copertura (cfr. art. 162 comma 1, 183 comma 1 e 191 comma 1 TUEL).

#### **IV. La corretta imputazione a bilancio della spesa per ripiano di disavanzi pregressi**

Con il secondo quesito il Comune chiede se, nel caso in cui debba, in base alla normativa contabile ed al contratto di servizio stipulato con il soggetto gestore, ripianare gli oneri derivanti da esercizi precedenti, tale spesa, trattandosi di contributo straordinario, sia da allocare fra le spese correnti (titolo I) o fra quelle in conto capitale (titolo II).

Questione analoga è stata affrontata dalla Sezione regionale per la Liguria nel citato parere n. 122/2010, in cui è stata richiamata consolidata giurisprudenza contabile con riguardo ai flussi finanziari che intercorrono tra ente locale e organismi partecipati (o, in generale, come nel caso di specie, discendenti da contratti di servizio) e della loro incidenza sui bilanci.

I trasferimenti monetari che l'ente locale effettua a favore degli organismi partecipati, o dei soggetti con cui ha in corso rapporti contrattuali, possono essere appostati sia tra le spese correnti che tra quelle in conto capitale, a seconda della finalità che l'obbligazione sottostante mira a realizzare.

Qualora le somme versate siano destinate a ripiano perdite (nei limiti in cui, come sopra premesso, siano legittime in base al contratto di servizio e non contrastino con l'art. 6 comma 19 del citato d.l. n. 78/2010), vanno contabilizzate tra le uscite del Titolo I, intervento 8 (oneri straordinari della gestione corrente), in quanto non vi è incremento del patrimonio e dell'investimento iniziale. Di contro, tali flussi trovano inquadramento tra le spese in conto capitale (Titolo II) in caso di ricapitalizzazione, con incremento del patrimonio della società partecipata, o qualora la stessa sia destinataria di una concessione di credito o di un'anticipazione finanziaria.

Il caso di specie si inquadra tra le ipotesi di intervento finalizzato al ripiano di perdite pregresse e, come tali, va allocato fra le spese correnti. Da tale imputazione discende la necessità di individuare le risorse destinate al pagamento del debito in esame, da reperire negli strumenti di programmazione finanziaria, fra le entrate aventi medesima natura. Nella fattispecie le risorse impiegabili dal Comune, al fine di trovare copertura agli impegni del contratto di servizio, concorrono infatti a definire gli equilibri di parte corrente, sia in sede di approvazione del bilancio di previsione, ai sensi dell'art. 162 comma 6 del TUEL, che di provvedimenti per la salvaguardia degli equilibri, ex art. 193 TUEL, potendo di conseguenza

essere finanziate con le sole risorse ivi specificatamente previste (senza poter ricorrere, per esempio, a mutui o ad alienazioni immobiliari).

#### **V. L'incidenza sugli obiettivi finanziari posti dal patto di stabilità interno**

La legge n. 228 del 24 dicembre 2012 (legge di stabilità 2013) disciplina il patto di stabilità interno per il triennio 2013-2015, riproponendo, con alcune modifiche, la normativa prevista dagli articoli 30, 31 e 32 della legge di stabilità per il 2012 n. 183/2011.

Ai fini della determinazione dell'obiettivo programmatico assegnato ai Comuni (dal 2013 quelli aventi popolazione superiore ai 1.000 abitanti), il comma 3 dell'articolo 31 della citata legge n. 183/2012 ripropone, quale parametro di riferimento, il saldo finanziario tra entrate finali e spese finali (al netto delle riscossioni e delle 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).

I dati da considerare per il calcolo del saldo finanziario sono quelli riportati nei certificati di conto consuntivo, salvo precisare, come anticipato dalla giurisprudenza contabile (cfr., per esempio, le Deliberazioni della Sezione n. 233/2008, n. 547/2009 e n. 421/2010) e recepito nelle indicazioni ministeriali (cfr. Circolare MEF RGS n. 11/2011, n. 5/2012 e n. 5/2013), che la programmazione di bilancio, sin dall'elaborazione del bilancio di previsione, deve essere orientata al conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità.

Alla luce delle modalità normative di determinazione degli obiettivi posti dal patto, costruiti, su un bilancio di tipo finanziario, in termini di competenza mista, in cui rilevano le iscrizioni di competenza (impegni), nel caso di spese correnti, e quelle di cassa (pagamenti), nel caso di spese in conto capitale, sempre riferite all'esercizio di bilancio della cui aderenza al patto si discute, appare evidente che, nel caso prospettato dal comune di Uboldo, gli impegni destinati all'eventuale adempimento delle obbligazioni nei confronti della società Saronno servizi spa, sia pure riferibili per competenza economica a esercizi precedenti, in quanto da iscriverne nel bilancio finanziario dell'esercizio 2013, rileveranno, nel medesimo esercizio, ai fini del conseguimento degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno.

#### **P.Q.M.**

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione

Il Relatore  
(Donato Centrone)

Il Presidente  
(Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria  
il 12 novembre 2013  
Il Direttore della Segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)