



# *Corte dei Conti*

## *Sezione delle autonomie*

N. 30/SEZAUT/2015/QMIG

Adunanza del 23 ottobre 2015

Presieduta dal Presidente di Sezione preposto alla funzione di coordinamento

Mario FALCUCCI

Composta dai magistrati:

Presidenti di Sezione      Ciro VALENTINO, Raffaele DAINELLI, Salvatore SFRECOLA, Roberto TABBITA, Maria Giovanna GIORDANO, Carlo CHIAPPINELLI, Maurizio GRAFFEO, Simonetta ROSA, Diodoro VALENTE, Mario PISCHEDDA, Ermanno GRANELLI, Francesco PETRONIO

Consiglieri                 Carmela IAMELE, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Silvio DI VIRGILIO, Carmela MIRABELLA, Paola COSA, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Laura D'AMBROSIO, Stefania PETRUCCI, Angela PRIA, Simonetta BIONDO

Primi Referendari         Benedetta COSSU, Dario PROVVIDERA, Valeria FRANCHI, Rossana DE CORATO

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

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

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

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000, e successive modificazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, e successive modificazioni;

Vista la deliberazione n. 16/2015/QMIG, depositata in data 21 luglio 2015, con la quale la Sezione di controllo per la Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, ha rimesso al Presidente della Corte dei conti la valutazione circa il deferimento alla Sezione delle autonomie, ai sensi del richiamato art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, di una questione di massima in relazione alle richieste di parere della Provincia autonoma di Trento, in merito alla corretta applicazione degli articoli 75 e 62 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, come integrato e corretto dal decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, in materia di indebitamento e armonizzazione contabile;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 21 del 7 agosto 2015 con la quale, valutata la sussistenza dei presupposti per il deferimento alla Sezione delle autonomie, la questione medesima è stata rimessa alla Sezione predetta;

Viste le note n. 4485 del 3 settembre 2015 e n. 5611 del 14 ottobre 2015, con le quali il Presidente della Corte dei conti ha convocato la Sezione delle autonomie, rispettivamente, per l'adunanza del 14 settembre 2015 e per quella odierna;

Uditi i relatori, Consiglieri Paola Cosa, Adelisa Corsetti e Stefania Petrucci

## **PREMESSO**

Il Presidente della Provincia autonoma di Trento, premesso il differimento di un anno rispetto alle Regioni ordinarie dell'applicazione della disciplina sull'armonizzazione contabile - in forza dell'art. 79, comma 4-*octies*, del d.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 - Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige/Südtirol - (comma aggiunto dall'art. 1, comma 407, l. 23 dicembre 2014, n. 190) e dall'art. 81-*bis* della legge provinciale di contabilità (L.P. 14 settembre 1979, n. 7) - ha chiesto (con note del 29 maggio 2015 prot. PAT/D317/2015-286868 e 8 luglio 2015, PAT/D317/2015-356470) l'avviso della Corte in merito all'interpretazione di due disposizioni del d.lgs. n. 118/2011, integrato e corretto dal d.lgs. n. 126/2014.

La prima di esse è l'art. 75, d.lgs. n. 118/2011 che, nel sostituire l'art. 3, comma 17, della l. 24 dicembre 2003, n. 350, ha aggiunto un terzo periodo a norma del quale il rilascio di garanzie è consentito “solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dal comma 18”.

La Provincia autonoma, dopo aver richiamato l'art. 3, comma 18, lett. g), della citata legge, secondo cui costituiscono investimenti “i contributi agli investimenti e i trasferimenti in conto capitale a seguito di escussione delle garanzie destinati specificamente alla realizzazione degli investimenti a cura di un altro ente od organismo appartenente al settore delle pubbliche amministrazioni”, ha chiesto l'avallo della Sezione regionale della Corte per un'interpretazione estensiva della norma sul rilascio di garanzie.

In particolare, l'ente richiedente ritiene “che nell'ambito del novero degli enti e organismi appartenenti al settore delle pubbliche amministrazioni rientrino anche le società *in house* della Provincia” in favore delle quali, pertanto, potrebbero essere rilasciate garanzie.

Tale interpretazione viene motivata rappresentando “come le società in esame costituiscano articolazioni organizzative della Provincia ai sensi dell'art. 33 della legge provinciale n. 3 del 2006. In particolare tale norma prevede che la Provincia, per l'esercizio di funzioni e per l'organizzazione e la gestione di servizi pubblici riservati al livello provinciale, nonché per lo svolgimento di attività di servizio strumentali alle attività istituzionali, può avvalersi, oltre che di enti pubblici, fondazioni o associazioni, anche di società di capitali”.

La seconda disposizione oggetto della richiesta di parere è l'art. 62, comma 6, ultimo periodo, d.lgs. n. 118/2011, nel testo attualmente vigente, che riconosce la concorrenza al limite di indebitamento delle “rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito”.

Ad avviso della Provincia autonoma, l'interpretazione estensiva della predetta disposizione consentirebbe alla Regione (Provincia autonoma) di escludere dalla determinazione del limite quantitativo dell'indebitamento regionale anche le garanzie prestate in base a differenti meccanismi contabili, ossia mediante assegnazione di contributi in annualità e contestuale impegno sul bilancio della Provincia.

La Sezione remittente, con la delibera n. 16/2015/QMIG, ha ritenuto di sospendere la pronuncia sulle questioni proposte e di rimettere gli atti al Presidente della Corte dei conti, ai

sensi dell'art. 6, comma 4, d.l. n. 174/2012, trattandosi di disposizioni destinate ad assumere particolare rilevanza ai fini del coordinamento della finanza pubblica e per l'opportunità di una loro applicazione uniforme sul territorio nazionale.

Con riferimento al primo quesito, la Sezione regionale, muovendo da una nozione mutevole e non univoca di ente pubblico, dal momento che l'ordinamento, a determinati fini, ha riconosciuto natura pubblicistica a soggetti formalmente privati, come ammesso dalla giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, Sez. VI, n. 2660/2015), ha ritenuto che le società *in house* della Provincia autonoma di Trento “sembrerebbero potersi includere tra i soggetti beneficiari delle garanzie rilasciate dall'ente territoriale, laddove tali organismi siano effettivamente inclusi nell'elenco delle pubbliche amministrazioni redatto dall'Istat e comunque rientrino nel conto consolidato del «gruppo Provincia autonoma»”.

Tutto ciò lasciando impregiudicata ogni valutazione sulla concreta ricorrenza di tutti i presupposti normativi e giurisprudenziali richiesti per l'*in house providing* e “sempreché sussista una legge che legittimi il rilascio delle garanzie medesime in applicazione del principio di legalità dell'azione amministrativa”.

Di conseguenza, il primo quesito risulta così formulato:

*“se l'art. 75 del D.lgs. n. 118/2011, come modificato dal D.lgs. n. 126/2014, nel sostituire l'art. 3, comma 17, della Legge n. 350/2003, consenta il rilascio di garanzie da parte degli enti di cui al comma 16 della medesima disposizione anche a favore delle società in house o comunque a beneficio di qualsiasi altro organismo rientrante nel conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni”*.

Con riguardo al secondo quesito, concernente il rilascio di garanzie mediante contributi in annualità, la Sezione regionale ha osservato, *in primis*, che le rate sulle garanzie prestate dalla Regione a favore “di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti” contribuiscono alla determinazione del limite dell'indebitamento a norma dell'art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011; osservazione, questa, che si collega al precedente quesito.

Oggetto di interpretazione è la parte finale di tale disposizione, secondo cui “Concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, salvo quelle per le quali la regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito”.

Sul punto, la Sezione non condivide l'avviso della Provincia autonoma, laddove ritiene "che il meccanismo contabile adottato sinora dall'Ente (impegno sul bilancio di contributi annuali) equivalga («assolva alle stesse funzioni») a quanto prescritto" dal citato art. 62, comma 6, ossia all'accantonamento dell'intero importo del debito garantito. Ciò per una serie di ragioni che sono analiticamente illustrate nella delibera di remissione.

In sintesi, il secondo quesito risulta così formulato:

*“se l'art. 62, c. 6, ultimo periodo, del D.lgs. n. 118/2011, come modificato dal D.lgs. n. 126/2014, possa essere interpretato in modo estensivo, riconoscendo la possibilità per la Regione (Provincia autonoma) di adottare ulteriori e differenti meccanismi contabili, diversi dall'accantonamento in bilancio dell'intero importo del debito garantito, al fine di escludere dalla determinazione del limite quantitativo dell'indebitamento regionale le rate sulle garanzie prestate dalla Regione a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti”.*

L'esame della questione, avviato nell'adunanza del 14 settembre 2015, è stato rinviato all'adunanza odierna, all'esito della quale è stata assunta la presente deliberazione.

## **CONSIDERATO**

**1.** La Sezione delle autonomie prende atto della rilevanza delle questioni sollevate dalla Sezione regionale Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, in merito alla corretta interpretazione degli artt. 62, comma 6 e 75, d.lgs. n. 118/2011, come emendati dal d.lgs. n. 126/2014.

Al riguardo, si premette che l'efficacia delle disposizioni oggetto della richiesta di parere è differita nei confronti dell'ente richiedente, a seguito delle integrazioni disposte dall'art. 1, comma 407, l. n. 190/2014, all'art. 79, comma 4-*octies*, dello Statuto di autonomia del Trentino-Alto Adige/Südtirol (d.P.R. n. 670/1972), poi riversate nell'art. 81-*bis* della legge provinciale di contabilità (L.P. n. 7/1979, nel testo modificato dalla L.P. 3 giugno 2015, n. 9). Con l'art. 10 della L.R. 3 agosto 2015, n. 22 (legge finanziaria), la Regione autonoma Trentino-Alto Adige ha invitato le Province autonome a disciplinare la materia tenendo conto delle finalità di coordinamento della finanza pubblica del sistema territoriale regionale, prevedendo che: "A decorrere dal 1° gennaio 2016, cessano comunque di avere efficacia le disposizioni legislative e regolamentari della Regione incompatibili con le disposizioni di cui al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118".

Nonostante il posticipo di un anno, tali disposizioni vengono in considerazione in sede di esame del bilancio preventivo della Provincia autonoma e, in ogni caso, si avverte l'esigenza di una loro applicazione uniforme sul territorio nazionale, anche ai fini del coordinamento della finanza pubblica.

**2.** Le disposizioni oggetto di interpretazione nella questione all'esame della Sezione riguardano la materia dell'indebitamento, che ha subito modifiche importanti ad opera del d.lgs. n. 126/2014, recante disposizioni integrative e correttive del d.lgs. n. 118/2011.

Tali disposizioni si iscrivono nel quadro costituzionale delineato dall'art. 119, comma 6, Cost. che enuncia la regola aurea del divieto di indebitamento per spese diverse dagli investimenti, ribadita dall'art. 10, comma 1, l. 24 dicembre 2012, n. 243, secondo cui "Il ricorso all'indebitamento da parte delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane, delle province autonome di Trento e di Bolzano è consentito esclusivamente per finanziare spese di investimento con le modalità e nei limiti previsti dal presente articolo e dalla legge dello Stato". Aggiunge, l'art. 10, comma 2, che "In attuazione del comma 1, le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti".

Il divieto di finanziare spese correnti con il ricorso all'indebitamento, già previsto dall'art. 3, comma 16, l. n. 350/2003, investe anche le Regioni a statuto speciale e le Province autonome di Trento e di Bolzano, come confermato anche dalla sentenza costituzionale 10 aprile 2014, n. 88, in vista del perseguimento degli obiettivi di tutela dell'unità economica della Repubblica e nel quadro del coordinamento della finanza pubblica di cui al comma 21 del citato art. 3.

**3.** Il primo quesito riguarda l'interpretazione corretta dell'art. 3, comma 17, l. n. 350/2003, come modificato dall'art. 75, d.lgs. n. 118/2011, nel senso di consentire il rilascio di garanzie, da parte degli enti territoriali, anche a favore delle società *in house* o, comunque, a beneficio di qualsiasi altro organismo rientrante nel conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni.

Pur non volendo considerare i possibili disallineamenti tra gli aggregati presi in considerazione dalla delibera di remissione (non tutte le società *in house* sono incluse

nell'elenco ISTAT, né possono considerarsi *in house* tutte le unità istituzionali ivi presenti, così come è ancora diverso l'ambito del bilancio consolidato, a norma del d.lgs. n. 118/2011), deve osservarsi che le norme in esame non prevedono un regime differenziato per le società che, in relazione al possesso di determinati requisiti, possono essere titolari di affidamenti senza gara.

**3.1** L'interpretazione proposta dalla Sezione remittente appare incentrata sull'equiparazione delle società con affidamenti *in house* all'ente pubblico.

In via generale, giova sottolineare che l'evoluzione del concetto di pubblica amministrazione, a norma dell'art. 97 Cost. (nel senso della pluralità delle p.a.) non fa venir meno la differenza tra enti pubblici ed organismi loro partecipati.

La disciplina puntuale è fissata dall'art. 1, comma 2, d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, secondo cui “Per amministrazioni pubbliche si intendono tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300”.

L'obiettivo di omogeneizzare e stabilizzare i conti delle pubbliche amministrazioni è stato perseguito dall'ordinamento con diversi strumenti, tra cui la previsione del bilancio consolidato di un gruppo di enti/organismi che fa capo ad una amministrazione pubblica. In tale ottica, è ampio il perimetro del consolidamento, che include aziende, società controllate e partecipate, enti e organismi strumentali degli enti territoriali (cfr. art. 11-*bis*, d.lgs. n. 118/2011 e l'All. 4 - Principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato) e, quindi, non soltanto il segmento delle società c.d. *in house*.

Né è del tutto esaustivo, ai fini in questione, il concetto di amministrazione pubblica espresso dall'art. 1, comma 2, l. 31 dicembre 2009, n. 196, che assegna all'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) il compito di individuare le unità istituzionali rientranti nel c.d. “settore S13”, accanto allo Stato e agli enti territoriali. L'elenco annuale è preordinato alla costruzione

del conto consolidato delle amministrazioni pubbliche, ossia a fini statistici. Va, peraltro, considerato che numerose disposizioni ricollegano determinati effetti giuridici agli enti inclusi nella lista (es. art. 6, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla l. 30 luglio 2010, n. 122, in materia di limiti di spesa).

Si tratta, in maggioranza, di norme vincolistiche, per cui occorre una specifica disposizione per assoggettare le altre unità istituzionali dell'elenco ISTAT alle regole previste per le amministrazioni pubbliche.

Tuttavia si rammenta che l'ordinamento, a determinati fini e con riferimento a specifici istituti, ha esteso l'applicazione di talune norme pubblicistiche nei confronti di soggetti non riconducibili al concetto di pubblica amministrazione in senso stretto (cfr. art. 3, comma 26, d.lgs. 12 aprile 2006, n. 163, sugli organismi di diritto pubblico tenuti a seguire le procedure ad evidenza pubblica). Ulteriori misure di "pubblicizzazione" sono state previste nei confronti di talune categorie di società pubbliche: a titolo di esempio, si rammenta l'obbligo di scioglimento delle società c.d. *in house* diverse da quelle che gestiscono servizi pubblici locali in caso di perdite reiterate (art. 1, comma 555, l. 27 dicembre 2013, n. 147), nonché il reclutamento mediante procedure di evidenza pubblica da parte delle società a totale partecipazione pubblica che gestiscono servizi pubblici locali (art. 18, comma 1, d.l. 25 giugno 2008, n. 112 convertito dalla l. 6 agosto 2008, n. 133).

Allo stesso modo, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che la sussistenza dei requisiti propri della società *in house* costituisce il presupposto per l'affermazione della giurisdizione della Corte dei Conti sull'azione di responsabilità esercitata nei confronti degli organi sociali per i danni da essi cagionati al patrimonio della società (*ex multis*, cfr. Cass., sez. unite, ordinanza 24 febbraio 2015, n. 3677, e la richiamata Cass., sez. unite, sentenza 25 novembre 2013, n. 26283). Ciò in quanto tali società, in presenza di determinati indici di "pubblicizzazione" rientrano nel più ampio settore della "finanza pubblica allargata", fermo restando il loro radicamento nell'alveo del diritto civile. In proposito, si richiama l'orientamento del giudice di legittimità in materia di fallimento delle società pubbliche, consentito proprio in ragione dello statuto di imprenditore commerciale cui sono soggette (Cass., sez. I, 27 settembre 2013, n. 22209).

In coerenza con tale quadro normativo la giurisprudenza amministrativa, tra cui la pronuncia citata dalla Sezione remittente, riferisce di una nozione "funzionale" di ente pubblico, destinata a mutare in relazione all'istituto o al regime normativo applicabile" (Cons.



Stato, sez. VI, 26 maggio 2015, n. 2660). Con recente pronuncia è stata, quindi, affermata la natura privata di una società, affidataria *in house* di un servizio pubblico locale, in relazione al rapporto di impiego con i dipendenti, nella specie assoggettato al diritto del lavoro privato e non alle regole di cui al d.lgs. 165/2001; a conferma che dall'affidamento diretto non è possibile inferire la natura (necessariamente) pubblica del soggetto *in house* (Cons. Stato, sez. V, 28 settembre 2015, n. 4510).

**3.2** Tali argomentazioni, di indubbio rilievo ai fini delle tematiche sul coordinamento della finanza pubblica, possono rimanere sullo sfondo, atteso che la corretta interpretazione dell'art. 3, commi 17 e 18, l. n. 350/2003, richiede che l'individuazione dei soggetti a favore dei quali gli enti possono rilasciare garanzie - in quanto destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito - tenga conto della natura degli stessi investimenti e della loro finalizzazione.

In primo luogo, è opportuno richiamare la distinzione, nell'ambito delle spese in conto capitale, tra contributi agli investimenti e trasferimenti in conto capitale. I primi, menzionati dalle norme citate (nonché dal punto 4.152 del Regolamento UE n. 549/2013 relativo al Sistema europeo dei conti nazionali e regionali nell'Unione europea - SEC 2010) sono erogazioni effettuate da un soggetto a favore di terzi, destinate al finanziamento di spese di investimento in assenza di controprestazione e di uno specifico vincolo di destinazione (del contributo ad uno specifico investimento). Anche i trasferimenti in conto capitale sono erogazioni effettuate da un soggetto a favore di terzi, in assenza di controprestazione ma, a differenza dei contributi, non sono destinati al finanziamento di una spesa di investimento bensì a fattispecie diverse, tra cui il ripiano di perdite o di deficit. Con efficace sintesi, il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punto 5.2) precisa che "I trasferimenti in conto capitale non costituiscono spese di investimento e, pertanto, non possono essere finanziati attraverso l'assunzione di debiti e dismissioni patrimoniali".

Ciò premesso, occorre verificare se i contributi agli investimenti possono essere destinati esclusivamente a soggetti appartenenti al settore delle pubbliche amministrazioni.

Al riguardo, deve osservarsi che la maggior parte delle società partecipate dalla Provincia autonoma di Trento, sono state costituite con legge provinciale, il che concorre a rendere tali organismi assimilabili a una pubblica amministrazione (cfr. allegato A alla l.p. n.

3/2006). In questa limitata ottica il Collegio condivide le argomentazioni della Provincia autonoma di Trento e della Sezione remittente.

Tuttavia, un ragionamento più articolato deve essere effettuato con riferimento alla generalità delle società partecipate dagli enti territoriali.

Il rilascio di garanzie ad esclusivo vantaggio delle pubbliche amministrazioni sembrerebbe desumersi dal tenore letterale dell'art. 3, comma 18, lett. g), e dell'art. 3, comma 21-bis, l. n. 350/2003, che fa salva la facoltà delle Regioni e delle Province autonome di Trento e di Bolzano di ricorrere all'indebitamento per finanziare contributi agli investimenti a favore di privati, con esclusivo riferimento agli impegni assunti anteriormente al 2004.

Vi è, dunque, la necessità di un'interpretazione sistematica delle altre disposizioni preesistenti a quelle di armonizzazione e delle altre norme contenute nello stesso provvedimento.

*In primis*, è ancora vigente l'art. 6, comma 19, d.l. n. 78/2010, che vieta il rilascio di garanzie soltanto in favore delle società partecipate non quotate con perdite reiterate per tre esercizi consecutivi. Ciò consente di desumere che le società in utile possano ricevere garanzie. Peraltro, tale disposizione aveva un antecedente nell'art. 3, comma 19, della citata l. n. 350/2003, ove si disponeva il divieto del ricorso all'indebitamento in caso di perdita di esercizio rilevata nell'esercizio finanziario precedente l'operazione di conferimento di capitale.

L'ambito applicativo dei soggetti ai quali è possibile rilasciare garanzie è, poi, diversamente individuato dall'art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011, che include nel limite di indebitamento le garanzie prestate dalla Regione (o dalla Provincia autonoma) "a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti".

Quest'ultima locuzione è utilizzata a più riprese dall'art. 11, comma 5, d.lgs. n. 118/2011, nel comma 5, lett. f), ai fini dello schema di nota integrativa, nel comma 6, lett. l, a proposito della relazione sulla gestione allegata al rendiconto.

Soprattutto, può essere utile il confronto con le disposizioni dettate, per gli enti locali, dall'art. 207, d.lgs. n. 267/2000; norme anch'esse riviste con il d.lgs. n. 126/2014, e che fanno sistema con i principi generali in tema di indebitamento degli enti territoriali. Di particolare interesse sono il comma 2, che prevede il rilascio di garanzia fideiussoria a favore di società di capitali per l'assunzione di mutui destinati alla realizzazione delle opere necessarie allo

svolgimento dei servizi pubblici locali e, il comma 3, secondo cui tale garanzia può essere rilasciata anche a favore di altri soggetti. Quest'ultimo ambito applicativo si riporta al contenuto dell'art. 3, comma 18, l. n. 350/2003 e, quindi, ai soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito, con la previsione di un vincolo di materia e di procedura.

Deve trattarsi dell'assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere a fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell'ente locale e occorre valutare la sussistenza delle seguenti condizioni, ossia che:

a) il progetto sia stato approvato dall'ente locale e sia stata stipulata una convenzione con il soggetto mutuatario che regoli la possibilità di utilizzo delle strutture in funzione delle esigenze della collettività locale;

b) la struttura realizzata sia acquisita al patrimonio dell'ente al termine della concessione;

c) la convenzione regoli i rapporti tra ente locale e mutuatario nel caso di rinuncia di questi alla realizzazione o ristrutturazione dell'opera.

Peraltro, tali disposizioni non sono più derogabili dagli enti locali con proprio Regolamento di contabilità, diversamente da quanto previsto nella precedente versione dell'art. 152, d.lgs. n. 267/2000, se non nel senso di limitare ulteriormente la possibilità di rilasciare fidejussioni (art. 207, comma 4-bis, aggiunto dall'art. 74, d.lgs. n. 118/2011).

La valutazione dei limiti posti dall'art. 207, d.lgs. n. 267/2000, può soccorrere ai fini della soluzione del quesito proposto trattandosi della corretta interpretazione di disposizioni - l'art. 3, comma 17 e 18, l. n. 350/2003 – valevoli per la generalità degli enti territoriali.

Ciò ad evitare soluzioni asimmetriche nell'ambito del settore, proprio per la comune matrice delle norme sull'indebitamento, che comportano “un vincolo di carattere generale, che deve valere in modo uniforme per tutti gli enti”, ed è, pertanto, inderogabile (C. cost., 29 dicembre 2004, n. 425). È stata, infatti, dichiarata l'illegittimità del comma 20 del citato art. 3, in quanto la previsione di modifiche delle statuizioni in tema di indebitamento e di investimento, ad iniziativa del potere politico-amministrativo, avrebbe dato luogo a una sostanziale delegificazione della materia.

Sotto questo profilo, è essenziale limitare il rilascio di garanzie in favore degli organismi a partecipazione pubblica che realizzino investimenti nei servizi pubblici di

interesse generale o, comunque, provvedano alla realizzazione di opere a vantaggio della collettività, per il complesso delle autonomie territoriali (cfr. *ex multis*, C. conti, Sezione regionale di controllo Lombardia, n. 409/2013; id., Sezione regionale di controllo Piemonte, n. 14/2007).

Da quanto precede, si può ricavare l'apertura dell'ordinamento in favore delle garanzie concesse anche a soggetti diversi dalle pubbliche amministrazioni in senso stretto. Allo stesso tempo, devono essere osservati i principi posti dall'art. 3, commi 17 e 18, l. n. 350/2003, reiterati dall'art. 207, d.lgs. n. 267/2000, i quali rispondono all'esigenza di adeguare alle norme europee la disciplina dell'indebitamento, con particolare riferimento al *leasing* finanziario, alle cartolarizzazioni e all'escussione delle garanzie.

Tra i criteri restrittivi, va considerata la concorrenza delle garanzie prestate al limite di indebitamento di cui all'art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011 (cfr. art. 204, d.lgs. n. 267/2000), circostanza, questa, che induce l'ente territoriale ad usare particolare cautela nel concedere garanzie anche a soggetti partecipati, considerata l'unicità del tetto e l'eventuale esigenza di contrarre debito per proprie finalità.

Si rammenta poi che la nozione di "spesa di investimento" è più restrittiva di quella di spesa in conto capitale, in quanto inclusiva delle sole erogazioni di denaro pubblico cui faccia riscontro l'acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell'Ente che lo effettua. Richiamando la distinzione, sopra accennata, tra contributi agli investimenti e trasferimenti in conto capitale, si osserva che la prima fattispecie si realizza quando il netto patrimoniale risulta incrementato dall'operazione in conto capitale. Ne deriva che solo gli strumenti di finanziamento di spese di investimento propriamente dette possono essere assistiti da tali garanzie, pena la violazione dell'art. 119, comma 6, Cost.

In tale restrittiva accezione deve, pertanto, essere inteso il riferimento, da parte della citata giurisprudenza in sede di controllo, ad operazioni di investimento comportanti futuri vantaggi per la comunità.

Sul piano operativo, rilevano, poi, le indicazioni fornite dal Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011). In particolare, il punto 3.17 richiede agli enti territoriali, nel corso della gestione, un'attenzione specifica alle scelte in materia di indebitamento, che devono essere scrupolosamente soppesate sia per la loro stessa portata che per i riflessi prodotti sulla conservazione degli equilibri economico-

finanziari nell'esercizio in corso ed in quelli successivi. Nella gestione delle spese d'investimento, il ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli interventi programmati si realizza ove non siano presenti risorse finanziarie alternative che non determinino oneri indotti per il bilancio dell'ente, per cui occorre un'attenta e costante valutazione preventiva. Il principio contabile suggerisce, poi, il ricorso a forme flessibili di indebitamento, quali le aperture di credito, al fine di mantenere meglio il controllo del livello complessivo dell'indebitamento netto dell'ente, nonché in vista di un più efficace conseguimento degli obiettivi di coordinamento della finanza pubblica. Per il mantenimento dell'equilibrio patrimoniale è, inoltre, opportuno commisurare il periodo di ammortamento dell'indebitamento al presumibile periodo nel quale gli investimenti correlati potranno produrre la loro utilità.

Tali operazioni, alla luce del punto 3.20 del citato All. A/2, devono essere registrate nel rispetto di quanto indicato dall'art. 3 comma 17, l. n. 350/2003 e contabilizzate secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 76, l. 30 dicembre 2004, n. 311.

**4.** Il secondo quesito da esaminare è incentrato sulla determinazione del limite quantitativo dell'indebitamento alla luce della disciplina prevista dall'art. 62, comma 6, del citato d.lgs. n. 118/2011 secondo il quale concorrono al limite di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalla Regione a favore di "enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti", salvo quelle per le quali la Regione ha accantonato l'intero importo del debito garantito.

L'Amministrazione Provinciale di Trento propende per un'interpretazione estensiva della normativa su richiamata affermando che il meccanismo contabile sinora adottato dall'Ente ovvero l'assunzione di impegni in bilancio dei contributi in annualità corrispondenti alle rate di ammortamento dell'operazione assolve alle medesime funzioni previste dall'art. 62, comma 6.

**4.1** Al fine di pervenire alla soluzione del quesito, occorre preliminarmente rilevare che nel nostro ordinamento giuridico la disciplina delle garanzie prestate dagli enti pubblici presenta aspetti particolarmente restrittivi se non addirittura di esplicito divieto come avviene per l'ultimo capoverso dell'art. 119, comma 6, della Costituzione che esclude ogni garanzia dello Stato sui prestiti contratti dagli enti territoriali.

Il rigoroso orientamento legislativo in materia di garanzie emerge anche dalla lettura della su richiamata disposizione dell'art. 75 del d.lgs. n. 118/2011, che, nel disporre

l'adeguamento della nozione di indebitamento di cui alla legge n. 350/2003, ha ampliato tale nozione includendovi anche il residuo debito garantito a seguito dell'escussione della garanzia per tre annualità consecutive, fermo restando il diritto di rivalsa nei confronti del debitore originario.

Il nostro legislatore non guarda, quindi, con favore alla concessione di garanzie da parte degli enti pubblici e ciò appare confermato dalla normativa in esame contenuta nell'art. 62 del d.lgs. n. 118/2011 che, al comma 6, include nel limite di indebitamento le rate sulle garanzie fatta salva l'ipotesi dell'accantonamento dell'intero importo del debito garantito ed al successivo comma 7 aggiunge che, in caso di superamento del limite di indebitamento per effetto delle garanzie prestate alla data del 31 dicembre 2014, la Regione non può assumere nuovo debito sino a quando il limite non risulta rispettato.

**4.2** La concessione di garanzie incide, quindi, sulla capacità complessiva di indebitamento degli enti e soggiace necessariamente ai limiti imposti dall'art. 119, ultimo comma, Cost. che vieta il ricorso all'indebitamento per spese diverse da quelle di investimento.

Tale normativa così restrittiva in materia di garanzie prestate dagli enti territoriali trova un unico temperamento nella clausola di salvezza contenuta nella parte finale dell'art. 62, comma 6, che esclude dal calcolo del limite quantitativo di indebitamento quelle rate sulle garanzie per le quali la Regione ha provveduto ad accantonare l'intero importo del debito garantito.

Infatti, per effetto dell'accantonamento si consegue, nel rispetto dei principi di veridicità, attendibilità e prudenza, un'idonea copertura degli oneri conseguenti all'eventuale escussione del debito per il quale è concessa la garanzia.

L'esigenza è precisata nel punto 5.5 dell'All. n. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 - Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria - in materia di trattamento delle garanzie fornite dagli enti sulle passività emesse da terzi (*“nel rispetto del principio della prudenza, si ritiene opportuno che nell'esercizio in cui è concessa la garanzia l'ente effettui un accantonamento tra le spese correnti tra i Fondi di riserva e altri accantonamenti. Tale accantonamento consente di destinare una quota del risultato di amministrazione a copertura dell'eventuale onere a carico dell'ente in caso di escussione del debito garantito”*).

La giurisprudenza delle Sezioni regionali di controllo, già antecedentemente all'entrata in vigore della nuova disciplina in materia di armonizzazione contabile, ha avuto modo di precisare, in materia di garanzie fideiussorie, che dal rispetto dei predetti principi di attendibilità e veridicità del bilancio nonché del principio di copertura degli oneri finanziari discende l'obbligo per l'ente che rilascia la garanzia di predisporre adeguati accantonamenti al fondo rischi (Sezione di controllo della Regione Friuli-Venezia Giulia, deliberazione n. 1/2012; Sezione regionale di controllo Veneto, deliberazione n. 190/2012/PAR; Sezione regionale di controllo Marche, deliberazione n. 4/2013PRSE).

**4.3** Deve, peraltro, porsi in evidenza che, con il ricorso al termine “garanzie” adoperato dall'art. 62, comma 6, del predetto d.lgs. n. 118/2011, il legislatore ha voluto ricomprendervi tutti i negozi giuridici attualmente riconducibili a tale categoria e pertanto non soltanto i contratti aventi natura fideiussoria (disciplinati, per gli enti locali, dall'art. 207 del d.lgs. n. 267/2000) ma ogni negozio giuridico (es. contratto autonomo di garanzia, lettera di *patronage forte*) caratterizzato da finalità di garanzia e diretto a trasferire da un soggetto ad un altro il rischio connesso alla mancata esecuzione di una prestazione contrattuale (Cassazione, Sezioni unite, sentenza n. 3947/2010).

Gli enti sono, quindi, tenuti a valutare attentamente la compatibilità del rilascio di garanzie rispetto all'indebitamento complessivo tenendo conto anche del novellato comma dell'art. 97 della Costituzione ai sensi del quale “le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico” (Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazione n. 109/2015/PAR).

Il carattere palesemente restrittivo della normativa appena esaminata non consente, pertanto, di ampliare il novero delle ipotesi per le quali sia consentito di escludere dal calcolo dei limiti di indebitamento le rate sulle garanzie prestate dalle Regioni o dalle Province autonome.

Infatti, secondo il richiamato insegnamento della Consulta, la disciplina attuativa dei limiti all'indebitamento posti dall'art. 119, sesto comma, Cost. trova applicazione “nei confronti di tutte le autonomie, ordinarie e speciali, senza che sia necessario all'uopo ricorrere a meccanismi concertati di attuazione statutaria” (cfr. C. cost., n. 425/2004 e n. 88/2014).

**4.4** Conformemente all'orientamento espresso dalla Sezione remittente, deve rilevarsi che la normativa in materia di armonizzazione contabile persegue, tra l'altro, l'obiettivo di creare una disciplina complessiva ed omogenea del debito consolidato degli enti territoriali al fine di rendere confrontabili i dati e gli schemi contabili e pertanto non possono ritenersi ammissibili interpretazioni difformi dal testo letterale dell'art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011.

La regola che prevede l'accantonamento in bilancio di un importo pari al debito garantito al fine di ottenere l'esclusione delle rate di garanzie dal calcolo dei limiti di indebitamento trova, infatti, applicazione per tutti gli enti territoriali e non solo per le Regioni rilevato che l'art. 74 del d.lgs. n. 118/2011, come emendato dal d.lgs. n. 126/2014, ha inserito alla fine del comma 1, dell'art. 204 del d.lgs. n. 267/2000 la seguente disposizione: "non concorrono al limite di indebitamento le garanzie prestate per le quali l'ente ha accantonato l'intero importo del debito garantito".

Né può reputarsi equiparabile all'accantonamento dell'intero importo del debito garantito l'ipotesi dell'assegnazione, in favore di soggetti ai quali sia rilasciata una garanzia, di contributi in annualità impegnati in bilancio in misura corrispondente alle singole rate di ammortamento del debito posto che, in caso di insolvenza, l'Ente potrebbe essere tenuto al pagamento del residuo debito per un importo ben più elevato rispetto al contributo in annualità.

Si rammenta, infine, che il Principio contabile n. 12, contenuto nell'All.

un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'

Deve, pertanto, concludersi che l'esclusione dal calcolo dei limiti di indebitamento delle rate sulle garanzie prestate dagli enti territoriali è consentita, nel rispetto della normativa prevista dall'art. 62, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011, soltanto nelle ipotesi dell'accantonamento dell'intero importo del debito garantito.

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

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, sulla questione interpretativa posta dalla Sezione di controllo per la Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, con la deliberazione n. 16/2015/QMIG pronuncia i seguenti principi di diritto:



*“La concessione di garanzie da parte degli enti territoriali incide sulla capacità di indebitamento degli stessi enti e soggiace ai limiti imposti dall’art. 119, comma 6, Cost., secondo cui il ricorso all’indebitamento si giustifica esclusivamente per il finanziamento di spese di investimento. Trattandosi di operazione correlata alla realizzazione di investimenti, si applica il principio 4.152 del SEC 2010, i cui contenuti sono trasfusi nell’art. 3, commi 17 e 18, l. n. 350/2003. Per gli enti locali tali regole sono declinate dall’art. 207, d.lgs. n. 267/2000.*

*I soggetti destinatari del rilascio di garanzie devono essere individuati con riguardo alla finalità degli investimenti finanziati, che devono rientrare necessariamente fra le tipologie di cui all’art. 3, comma 18, l. n. 350/2003, secondo la nozione di investimento per l’ente territoriale che fornisce la garanzia, indipendentemente dal possesso, da parte degli organismi a partecipazione pubblica, dei requisiti dell’in house providing oppure dalla loro inclusione nell’elenco ISTAT.*

*Posto che le garanzie prestate concorrono al limite di indebitamento di cui all’art. 62, comma 6, d.lgs. n. 118/2011, la proficuità deve considerarsi caratteristica essenziale dell’investimento, per cui il rilascio di garanzie può essere effettuato in presenza di determinate condizioni, essenzialmente riconducibili all’acquisizione di un nuovo corrispondente valore al patrimonio dell’ente che lo effettua. Il divieto di rilascio di garanzie a favore di società partecipate non quotate con perdite reiterate per tre esercizi consecutivi (art. 6, comma 19, d.l. n. 78/2010) costituisce una forma di applicazione concreta dei predetti principi, validi per la generalità degli enti territoriali.*

*L’esclusione dal calcolo dei limiti di indebitamento delle rate sulle garanzie prestate dagli enti territoriali è consentita, nel rispetto della normativa prevista dall’art. 62, comma 6, del d.lgs. n. 118/2011, soltanto nelle ipotesi di accantonamento dell’intero importo del debito garantito affinché, nel rispetto del principio della prudenza, sia realizzata un’idonea copertura degli oneri conseguenti all’eventuale escussione del debito per il quale è concessa la garanzia”.*

La Sezione di controllo per la Regione Trentino-Alto Adige/Südtirol, sede di Trento, renderà il parere richiesto tenendo conto dei suindicati principi di diritto, ai quali si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell’art. 6, comma 4, d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 23 ottobre 2015.

I Relatori

F.to Paola COSA

Il Presidente

F.to Mario FALCUCCI

F.to Adelisa CORSETTI

F.to Stefania PETRUCCI

Depositata in Segreteria il 9 novembre 2015

Il Funzionario incaricato

F.to Grazia MARZELLA