



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

composta dai magistrati:

dott.ssa Simonetta Rosa	Presidente
dott. Gianluca Braghò	Consigliere
dott.ssa Laura De Rentiis	Primo Referendario (relatore)
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Andrea Luberti	Primo Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nella camera di consiglio del 16 febbraio 2016

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 29 dicembre 2015, acquisita da questa Sezione il 30 dicembre u.s. con il prot. n. 16004, con la quale il Sindaco del Comune di Legnano (MI) ha chiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

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

Udito il relatore, Laura De Rentiis;

OGGETTO DEL PARERE

Il Sindaco del Comune di Legnano con la nota indicata in epigrafe ha formulato una richiesta di parere avente ad oggetto: "Affidamento del servizio distribuzione di gas naturale — Trattamento contabile anticipi da concessionari uscenti per gara gas ed oneri di gara".

Il Comune istante, soggetto Capofila-Stazione appaltante per l'affidamento del servizio di distribuzione del gas naturale del proprio ATEM territoriale, premesso il quadro normativo, fiscale e contabile di riferimento, la cui *ratio* risulta essere quella di dotare in anticipo le stazioni appaltanti delle necessarie risorse finanziarie affinché possano esperire le procedure di gara senza oneri per la finanza pubblica, e richiamata la Deliberazione Lombardia/23/2014/PAR, ritiene che:

- le somme anticipate dai gestori uscenti debbano essere introitate fra i servizi per conto terzi in quanto "costituiscono una mera movimentazione di denaro stabilita *ex lege* e non un 'corrispettivo' in senso tecnico in base alla disciplina IVA, non rappresentando pertanto una prestazione di servizi"; quale alternativa potrebbero essere accertate fra le anticipazioni a titolo non oneroso da altri soggetti del titolo 6° delle entrate.
- Il corrispettivo a tantum per la copertura degli oneri di gara, ai sensi dell'art. 8 comma 1 del D.M. 226/2011 e definito secondo i criteri stabiliti dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas e il servizio idrico (AEEGSI), debba essere trattato per similitudine come un trasferimento erogato "a rendicontazione" da soggetto che non adotta il principio della competenza finanziaria potenziata, per cui "l'ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa. L'entrata è imputata agli esercizi in cui l'ente beneficiario stesso prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato (sulla base del crono programma), in quanto il diritto di riscuotere il contributo (esigibilità) sorge a seguito della realizzazione della spesa, con riferimento alla quale la rendicontazione è resa" (Allegato n. 4/2 al D.Lgs 118/2011 - Principio contabile applicato concernente la competenza finanziari, punto 3.6

lettera c)); questo poiché, pur non essendo preventivamente individuato il soggetto debitore, il diritto puntuale al ristoro delle spese sostenute sorge a seguito di preciso disposto di legge.

- Tale entrata, avendo natura di corrispettivo da assoggettare ad IVA, dovrà essere accertata ed introitata fra le entrate correnti extratributarie del titolo 3°.
- Al momento della corresponsione dell'importo da parte del gestore entrante (materialmente effettuato a favore dei gestori uscenti a rimborso delle somme da questi anticipate), il Comune provvederà a regolarizzare le movimentazioni contabili facendo figurare il pagamento del corrispettivo all'ente (a cui farà seguito il versamento all'erario dell'IVA relativa alla fattura emessa) e, contemporaneamente, il rimborso degli anticipi versati dai gestori uscenti attraverso il pagamento fra i servizi per conto terzi o, in alternativa, tra i rimborsi delle anticipazioni.

Il Sindaco tiene quindi a puntualizzare come, in tale modo, la procedura di affidamento del servizio distribuzione di gas naturale risulterebbe del tutto neutra per la stazione appaltante riguardo agli aspetti di finanza pubblica, mantenendo una corrispondenza biunivoca in termini di competenza fra accertamenti di entrata ed impegni di spesa negli anni di svolgimento della procedura.

Premesso quanto sopra, l'organo rappresentativo dell'ente chiede se: *"sia corretto il trattamento contabile ipotizzato riguardo alle procedure di gara per l'affidamento del servizio distribuzione di gas naturale in ordine a considerare il corrispettivo una tantum per la copertura degli oneri di gara a carico del "gestore entrante" come assimilato a "trasferimento erogato a rendicontazione" o, in alternativa, quale debba essere il corretto trattamento contabile del caso in questione"*.

PREMESSA

Il primo punto da esaminare concerne la verifica in ordine alla circostanza se la richiesta proveniente dal Comune di Legnano rientri nell'ambito delle funzioni attribuite alle Sezioni regionali della Corte dei conti dall'art. 7 comma ottavo, 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, dell'efficienza e dell'efficacia dell'azione amministrativa.

In proposito, questa Sezione ha precisato, in più occasioni, che la funzione di cui al comma ottavo dell'art. 7 della legge n. 131/2003 si connota come facoltà conferita agli amministratori di Regioni, Comuni e Province di avvalersi di un

organo neutrale e professionalmente qualificato per acquisire elementi necessari ad assicurare la legalità della loro attività 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 (per tutte: parere sez. Lombardia, 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.

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA

Riguardo all'individuazione dell'organo legittimato ad inoltrare le richieste di parere dell'ente comunale, si osserva che il sindaco del comune è l'organo istituzionalmente legittimato a richiedere il parere in quanto riveste il ruolo di rappresentante dell'ente ai sensi dell'art. 50 T.U.E.L.

Pertanto, la richiesta di parere è ammissibile soggettivamente poiché proviene dall'organo legittimato a proporla.

AMMISSIBILITA' OGGETTIVA

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare che la disposizione, contenuta nel comma 8, dell'art. 7 della legge 131/03, 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 co. 8 prevede forme di collaborazione ulteriore 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, anzi, le attribuzioni consultive si connotano sulle funzioni sostanziali di

controllo collaborativo ad esse conferite dalla legislazione positiva.

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, co. 31 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, hanno delineato una nozione unitaria della 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, in data 17 novembre 2010).

Il limite della funzione consultiva, come sopra delineato, esclude qualsiasi possibilità di intervento della Corte dei conti nella concreta attività gestionale ed amministrativa che ricade nella esclusiva competenza dell'autorità che la svolge; nonché esclude, altresì, che la funzione consultiva possa interferire in concreto con competenze di altri organi giurisdizionali.

Dalle sopraesposte considerazioni consegue che la nozione di contabilità pubblica va conformandosi all'evolversi dell'ordinamento, seguendo anche i nuovi principi di organizzazione dell'amministrazione, con effetti differenziati, per quanto riguarda le funzioni della Corte dei conti, secondo l'ambito di attività.

Con specifico riferimento alla richiesta oggetto della presente pronuncia la Sezione osserva che la stessa, oltre a risolversi in un profilo giuridico di portata generale ed astratta, rientri nel perimetro della nozione di contabilità pubblica.

La richiesta di parere in esame risponde ai requisiti indicati sopra e, pertanto, è da ritenere ammissibile e può essere esaminata nel merito.

MERITO

La richiesta di parere in oggetto attiene alle modalità di contabilizzazione -nel bilancio dell'ente locale che funge da stazione appaltante- delle spese da sostenere per la gara avente ad oggetto l'affidamento del servizio di distribuzione del gas naturale.

Prima di esaminare nel merito il quesito occorre ricostruire il quadro normativo che disciplina la materia.

Con il decreto 12 novembre 2011, n. 226 è stato emanato il Regolamento per i criteri di gara e per la valutazione dell'offerta per l'affidamento del servizio della distribuzione del gas naturale in attuazione dell'art. 46-bis del D.L. 1° ottobre 2007, n. 159 (conv. con mod. dalla legge 29 novembre 2007, n. 222). Il richiamato regolamento definisce gli aspetti organizzativi fra gli Enti locali appartenenti all'ambito per l'emissione dei documenti di gara e per la gestione del servizio, gli obblighi informativi del gestore uscente agli Enti locali e al gestore subentrante, i provvedimenti applicativi del calcolo del valore di rimborso in conformità con la normativa primaria vigente, il bando di gara tipo e il disciplinare

di gara tipo, includenti i criteri di valutazione dell'offerta, a cui la stazione appaltante deve attenersi, le disposizioni per la verifica di offerte anomale e gli oneri, una tantum e annuali, che il gestore deve riconoscere agli Enti locali.

Ai sensi dell'articolo 14, comma 1, del d.lgs. 23 maggio 2000, n. 164, il Ministero dello sviluppo economico con decreto 5 febbraio 2013 ha approvato lo schema di contratto di servizio tipo relativo all'attività di distribuzione di gas naturale di cui alla deliberazione dell'Autorità 6 dicembre 2012 n. 514/2012/R/GAS.

Secondo lo schema di contratto di servizio tipo, il versamento alla Stazione Appaltante del corrispettivo per la copertura degli oneri di gara costituisce una prerequisite per la stipula del medesimo contratto, di cui è data evidenza in modo esplicito alla lettera n) delle premesse dello schema.

L'art. 1, comma 16-quater, del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (conv. con L. n. 9/2014), al fine di dare impulso all'indizione delle gare d'ambito per l'affidamento del servizio di distribuzione dei gas naturale, prevede che i gestori uscenti anticipino alla stazione appaltante l'importo equivalente al corrispettivo una tantum per la copertura degli oneri di gara, IVA compresa. Dunque, alla stregua dell'attuale quadro normativo, l'importo equivalente al corrispettivo una *tantum* per la copertura degli oneri di gara rimborso deve essere anticipatamente versato all'ente locale che riveste il ruolo di stazione appaltante a cura del gestore uscente, il quale lo recupererà dal gestore subentrante (dopo l'assegnazione della nuova gestione) con interessi (le modalità per il rimborso ai gestori uscenti degli importi equivalenti al corrispettivo una tantum per la copertura degli oneri di gara, a sua volta, sono state indicate sempre dalla AEEGSI con la delibera n. 190/2014/R/gas del 24 aprile 2014).

In maggior dettaglio, in seguito alla novella attuata dall'art. 1 del D.M. 20 maggio 2015, n. 106, l'art. 8, comma 1, del decreto n. 226/11 stabilisce che "i gestori uscenti anticipano alla stazione appaltante il corrispettivo una tantum per la copertura degli oneri di gara, ivi inclusi gli oneri di funzionamento della commissione di gara di cui all'articolo 11, comma 1, come definito dall'Autorità con le deliberazioni n. 407/2012/R/gas e 230/2013/R/gas e successive modifiche e integrazioni. Il 90% del corrispettivo è versato diciotto mesi prima del termine di scadenza della pubblicazione del bando di gara, di cui all'articolo 3, comma 1, come pubblicato nel sito internet del Ministero dello sviluppo economico, e il saldo è versato entro 15 giorni dalla pubblicazione del bando di gara"; l'ultimo periodo, infine, chiarisce che "il gestore aggiudicatario della gara rimborsa ai gestori uscenti l'importo, comprensivo di interessi, entro 15 giorni dall'atto dell'avvenuta aggiudicazione della gara, con modalità definite dall'Autorità. In caso di ritardato pagamento degli oneri all'ente locale interessato, il gestore uscente dovrà corrispondere altresì gli interessi relativi a tali oneri in ragione del ritardo

maturato”.

In conclusione, alla luce della norma da ultimo richiamata, il gestore uscente corrisponde alla stazione appaltante un corrispettivo una tantum per la copertura degli oneri della gara, ma poi è direttamente il gestore entrante che rimborsa il gestore uscente, senza che la somma corrisposta a rimborso transiti per il bilancio dell'ente locale. Tale assunto trova conferma nell'allegato 2 del decreto n. 226/11, recante il Bando di gara tipo, che al punto 18, sotto la rubrica "Oneri generali di gara", prevede che "L'impresa aggiudicataria, entro 15 giorni dall'aggiudicazione della gara, versa ai gestori uscenti Euro..., oltre agli oneri finanziari, secondo le modalità previste dall'Autotrità con deliberazione..., e all'IVA per la copertura degli oneri di gara per la copertura degli oneri di gara”.

Chiarito il quadro normativo che disciplina la materia, si comprende che il quesito inerente la contabilità pubblica attiene alle modalità di contabilizzazione del corrispettivo una *tantum* per la copertura degli oneri di gara che il gestore uscente versa "anticipatamente" all'ente locale-stazione appaltante che indice la gara.

La Magistratura contabile ha già avuto modo di chiarire che l'entrata (ovvero, il corrispettivo una *tantum* versato dal gestore uscente) e l'uscita (cioè, le spese che la stazione appaltante sostiene per indire ed espletare la gara) non possono essere contabilizzate tra i servizi per conto terzi (cfr. Lombardia/23/2014/PAR del 17 gennaio 2014; Veneto/220/2014/PAR del 21 marzo 2014).

Chiarito "in negativo" che la contabilizzazione del corrispettivo una *tantum* in entrata e degli oneri di gara in uscita non debbano transitare per il servizio conto terzi, occorre indicare le modalità di contabilizzazione di dette movimentazioni finanziarie -iscrivibili tra le entrate correnti extratributarie del titolo III- alla stregua dei nuovi principi contabili e del principio applicato della contabilità finanziaria rafforzata (all. 4.2. del d.lgs. n. 118/11).

In generale, il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni) è quello della competenza finanziaria. Per quanto riguarda le uscite, fatto salvo il carattere autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione, le obbligazioni giuridicamente perfezionate sono registrate nelle scritture contabili imputandole all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. Per quanto riguarda l'entrata, non è più possibile accertare somme che scadono in esercizi futuri.

Si usa l'espressione di competenza finanziaria rafforzata in quanto la contabilità finanziaria non anticipa più la registrazione dei fatti gestionali, ma contabilizza i fatti gestionali stessi in un periodo molto più prossimo alla fase finale del processo, ossia alla movimentazione di cassa. In altri termini, non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica.

Nel caso di specie, l'ente rappresenta la difficoltà a contabilizzare l'entrata (il corrispettivo una tantum) e le correlate spese (gli oneri della gara) in quanto queste ultime (comprehensive anche delle attività propedeutiche come, ad esempio, le perizie) tendenzialmente si ripartiscono in più anni e, generalmente, successivi a quelli in cui la stazione appaltante ha incassato il corrispettivo una *tantum* dal gestore uscente.

Questa Sezione -poiché alla luce del quadro normativo sopra delineato emerge chiaramente che il gestore entrante non rimborsa il corrispettivo una tantum al Comune che lo gira al gestore uscente bensì lo restituisce direttamente a quest'ultimo- ritiene non pertinente il richiamo -fatto dall'ente locale nell'istanza di parere- all'istituto di "contributi a rendicontazione" di cui all'allegato 4/2, punto 3.6, lett. c).

Per far fronte alla "difficoltà" rappresentata nell'istanza di parere, in realtà, il legislatore ha previsto uno strumento specifico volto a mettere in correlazione le entrate e le spese che vengono a scadenza in esercizi finanziari differiti: l'istituto del fondo pluriennale vincolato.

In maggior dettaglio, il principio applicato 4.2 allegato al d.lgs. n. 118/11, definisce nello specifico le modalità di costituzione, l'iscrizione in bilancio e la gestione del c.d. fondo pluriennale vincolato che, di fatto, opera come un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate (nel caso di specie il corrispettivo un tantum), destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata (nel caso in esame gli oneri di gara).

La finalità del fondo in discorso è sancita al punto 5.4 del richiamato principio contabile applicato: "nasce dall'esigenza di applicare il principio della competenza finanziaria di cui all'allegato 1, e rendere evidente la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dei finanziamenti e l'effettivo impiego di tali risorse". In ordine alla costituzione del fondo il legislatore precisa che questo "è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese", ma "prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano". Inoltre, "il fondo riguarda prevalentemente le spese in conto capitale ma può essere destinato a garantire la copertura di spese correnti, ad esempio per quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa".

Questo istituto salvaguarda gli equilibri di bilancio perché "sugli stanziamenti di spesa intestati ai singoli fondi pluriennali vincolati non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. Il fondo pluriennale risulta immediatamente

utilizzabile, a seguito dell'accertamento delle entrate che lo finanziano, ed è possibile procedere all'impegno delle spese esigibili nell'esercizio in corso (la cui copertura è costituita dalle entrate accertate nel medesimo esercizio finanziario), e all'impegno delle spese esigibili negli esercizi successivi (la cui copertura è effettuata dal fondo). In altre parole, il principio della competenza potenziata prevede che il "fondo pluriennale vincolato" sia uno strumento di rappresentazione della programmazione e previsione delle spese pubbliche territoriali, sia correnti sia di investimento, che evidenzia con trasparenza e attendibilità il procedimento di impiego delle risorse acquisite dall'ente che richiedono un periodo di tempo ultrannuale per il loro effettivo impiego ed utilizzo per le finalità programmate e previste".

Applicando i principi generali sin qui esposti, dunque, con riferimento alla specifica richiesta di parere possono prospettarsi due soluzioni a seconda che l'ente locale, al momento dell'accertamento dell'entrata *de qua*, possa impegnare o meno le spese per l'indizione e per l'espletamento della gara.

Nel primo caso, lo strumento più idoneo per procedere alla contabilizzazione delle partite finanziarie oggetto del presente parere va individuato nel fondo pluriennale vincolato perché esso garantisce la copertura di spese impegnate negli esercizi successivi a quello in corso (oneri della gara) ed evidenzia la distanza temporale intercorrente tra l'acquisizione dell'anticipo corrisposto dal gestore uscente e l'effettivo impiego di detta risorsa per la predisposizione e lo svolgimento della gara avente ad oggetto l'affidamento del servizio di distribuzione del gas.

Nel secondo caso, invece, qualora l'ente possa procedere all'accertamento dell'entrata (corrispettivo una *tantum*) ma non possa contestualmente procedere all'impegno delle spese (oneri per l'indizione e lo svolgimento della gara), l'entrata dovrà essere vincolata ai futuri impegni mediante l'apposizione di specifico vincolo sull'avanzo di amministrazione.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

Il Relatore

(dott.ssa Laura De Rentiis)

Il Presidente

(dott.ssa Simonetta Rosa)

Depositata in Segreteria

Il 22 febbraio 2016

Il Direttore della Segreteria

(f.to dott.ssa Daniela Parisini)