



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

composta dai magistrati:

dott. Giancarlo Astegiano	Presidente f.f.
dott. Luigi Burti	Consigliere
dott. Donato Centrone	Primo Referendario
dott. Andrea Luberti	Primo Referendario (relatore)
dott. Paolo Bertozzi	Primo Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

nell'adunanza in camera di consiglio del 14 dicembre 2016

Vista la nota del 23 novembre 2016, con cui il Commissario straordinario del comune di Rovello Porro (CO) ha richiesto un parere in materia di contabilità pubblica;

Vista l'ordinanza con la quale il Presidente f.f. ha convocato la Sezione per l'adunanza odierna per deliberare sulla richiesta di parere del comune istante;

Udito il relatore, dott. Andrea Luberti;

PREMESSO IN FATTO

La richiesta di parere è diretta ad acquisire l'avviso della Sezione in ordine alla corretta contabilizzazione (sotto il profilo della spesa e della copertura) di un cofinanziamento da parte del Comune di Rovello Porro per la realizzazione di un'opera, realizzata da altro soggetto, la cui quota parte ammonta a euro 900.000,00, per la durata di 10 anni, da corrispondere in annualità di euro 90.000,00.

Il comune chiede, in particolare, se risulti corretta l'iscrizione in bilancio, nel titolo II della spesa per l'importo di euro 90.000,00, con allocazione del medesimo importo nel bilancio triennale e la relativa copertura finanziaria assicurata con entrate indistinte del bilancio, anche in

considerazione della durata complessiva del cofinanziamento (dieci anni), e della natura di alcune entrate che hanno margini di incertezza realizzativi come gli oneri di urbanizzazione.

Il comune chiede infine se, in caso di mancata realizzazione delle entrate destinate alla spesa, e quindi di mancata copertura finanziaria, sia configurabile nell'anno di riferimento un debito fuori bilancio.

AMMISSIBILITA' SOGGETTIVA E OGGETTIVA

Nel caso di specie, occorre preliminarmente scrutinare l'ammissibilità soggettiva e oggettiva dell'istanza.

In relazione al primo profilo, deve ritenersi che la richiesta di parere sia ammissibile, atteso che il Commissario straordinario del comune è l'organo istituzionalmente legittimato a rappresentare l'ente per il periodo previsto nel provvedimento di nomina (nei termini la Sezione con la deliberazione del 24 giugno 2016, n. 172).

Nessun dubbio sussiste inoltre in relazione ai profili oggettivi di ammissibilità della richiesta, atteso che essa concerne una normativa evidentemente diretta alla disciplina della spesa pubblica, nonché alla sua corretta contabilizzazione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

Entrambi i quesiti possono essere trattati in modo unitario, atteso che essi vertono sulla corretta contabilizzazione di una spesa decennale e sulle problematiche correlate alla possibilità di mancata realizzazione delle entrate destinate alla copertura di tale spesa.

In generale, occorre rilevare che ai sensi dell'art. 162, comma 1, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 - t.u.e.l., il bilancio finanziario di previsione degli enti locali deve contenere le previsioni di competenza e di cassa al primo esercizio e le previsioni di competenza relative almeno al triennio. Tanto comporta, ovviamente, l'obbligo di fornire a tali spese adeguata copertura finanziaria tramite risorse reperibili nel bilancio dell'ente.

In particolare, occorre precisare che, in virtù del principio della competenza finanziaria rafforzata, introdotto nel nostro ordinamento dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, il concetto di decorrenza deve essere considerato in relazione non già in base all'insorgenza della spesa, quanto del relativo costo, facendo assumere rilevanza a tutti i debiti in quanto siano certi, liquidi ed esigibili.

Tale principio risulta espresso dall'art. 183, comma 5, t.u.e.l. secondo cui *"Tutte le obbligazioni passive giuridicamente perfezionate, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118. 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. Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi"*.

Anche il punto 16 dell'allegato 1 al citato decreto legislativo 118/2011 specifica che *"Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. E' in ogni caso, fatta salva la piena"*

copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati".

In relazione alle spese che presentino una rilevanza pluriennale (come nel caso di specie) superiore al triennio, pertanto, sopperiscono gli artt. 183, commi 3 e 5, t.u.e.l., che disciplinano l'utilizzazione del fondo pluriennale vincolato, diretto a dare evidenza contabile alle spese, già gravanti sull'ente in forza dei principi sopra espressi, ma che superano l'arco temporale della relativa copertura finanziaria.

La Sezione (deliberazione del 13 aprile 2016, n. 108) ha al riguardo avuto modo di precisare che il fondo pluriennale vincolato, di fatto, opera come un saldo finanziario, costituito da risorse già accertate, destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell'ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello in cui è accertata l'entrata.

La finalità del fondo in discorso è sancita al punto 5.4 del richiamato principio contabile applicato: esso *"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"*.

Detto fondo può essere costituito quando sussista il titolo giuridico per impegnare una spesa la cui scadenza è ripartita su più esercizi finanziari. Infatti, mentre le entrate vincolate destinate alla copertura di spese impegnate e imputate agli esercizi successivi sono rappresentate nel fondo pluriennale vincolato, diversamente le entrate vincolate destinate alla copertura di spese non ancora impegnate (in assenza di obbligazioni giuridicamente perfezionate) sono rappresentate contabilmente nella quota vincolata del risultato di amministrazione.

Nel caso di specie, si deve ritenere che il titolo giuridico per procedere all'impegno di spesa sussista (attesa l'assunzione dell'obbligo di finanziamento) e, conseguentemente, l'ente avrebbe potuto e dovuto procedere a registrare la spesa nell'esercizio di competenza, provvedendo poi (in occasione di ogni singola scadenza) all'impegno della rata tramite il fondo pluriennale vincolato in origine accantonato.

Detta affermazione è in linea con il principio contenuto nell'allegato sulla competenza finanziaria potenziata (all. 4.2), punto 5.3., secondo cui *"anche per le spese di investimento che non richiedono la definizione di un cronoprogramma, l'imputazione agli esercizi della spesa riguardante la realizzazione dell'investimento è effettuata nel rispetto del principio generale della competenza finanziaria potenziato, ossia in considerazione dell'esigibilità della spesa. Pertanto, anche per le spese che non sono soggette a gara, è necessario impegnare sulla base di una obbligazione giuridicamente perfezionata, in considerazione della scadenza dell'obbligazione stessa. A tal fine, l'amministrazione, nella fase della contrattazione, richiede, ove possibile, che nel contratto siano indicate le scadenze dei singoli pagamenti."*

E' in ogni caso auspicabile che l'ente richieda sempre un cronoprogramma della spesa di investimento da realizzare".

Si noti che sempre il citato il principio 16 prevede che *"In ogni caso, per l'attività di investimento che comporta impegni di spesa che vengono a scadenza in più esercizi finanziari, deve essere dato specificamente atto - al momento dell'attivazione del primo impegno - di aver predisposto la copertura finanziaria per l'effettuazione della complessiva spesa dell'investimento".*

Laddove la relativa copertura non sia stata *ab origine* predisposta (si ripete, con entrate già accertate), come nel caso di specie, lo strumento procedimentale di spesa sarà costituito dalla variazione di bilancio necessaria a reperire le relative risorse (art. 193 t.u.e.l.), ovvero dalla copertura nel primo bilancio utile.

Deve inoltre essere precisato, anche in relazione agli ulteriori profili sollevati dall'ente istante, che, ove non sia stato utilmente esperibile il procedimento sopra descritto, risulterà possibile provvedere anno per anno al riconoscimento delle relative poste debitorie come debiti fuori bilancio.

Si rammenta in particolare che il procedimento di riconoscimento del debito fuori bilancio è lo strumento giuridico per riportare un'obbligazione giuridicamente perfezionata ed esistente, all'interno della sfera patrimoniale dell'ente, ricongiungendo debito e volontà amministrativa sul piano dell'adempimento.

Il procedimento mira a consentire al Consiglio comunale di vagliare la legittimità del titolo medesimo, e di consentire a debiti sorti al di fuori della legittima procedura di spesa e di stanziamento di rientrare nella contabilità dell'ente.

Al fine di evitare l'insorgere di situazioni debitorie non assistite dai relativi impegni, il legislatore ha previsto che solo in alcuni casi tassativi tali debiti possano essere riconosciuti, attraverso il procedimento di riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio; ciò è infatti possibile solo qualora tali debiti derivino da: *"a) sentenze esecutive; b) copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'articolo 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione; c) ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali; d) procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità; e) acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'articolo 191, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza"* (art. 194, comma 1, lett. a)-e), t.u.e.l.). In relazione all'ultima fattispecie descritta, spetterà all'ente, nell'esercizio concreto della propria discrezionalità amministrativa su cui l'attività consultiva (per propria natura) non può intervenire, provvedere al riconoscimento fuori bilancio del debito rappresentato dal finanziamento descritto, ove sussistano i presupposti, nel limite della sua utilità ovvero dell'arricchimento, accertati e dimostrati.

P.Q.M.

Nelle considerazioni esposte è l'avviso della Sezione.

L'Estensore
(dott. Andrea Luberti)

Il Presidente f.f.
(dott. Giancarlo Astegiano)

Depositata in Segreteria
Il 19/12/2016
Il Direttore della Segreteria
(dott. ssa Daniela Parisini)