



## CORTE DEI CONTI

### **SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA PUGLIA**

La Sezione, composta dai magistrati:

Maurizio Stanco	Presidente
Carlo Picuno	Consigliere
Pierpaolo Grasso	Consigliere
Michela Muti	Primo Referendario
Giovanni Natali	Referendario, <i>relatore</i>

ha adottato la seguente

### **DELIBERAZIONE**

vista la richiesta di parere formulata dal Sindaco del Comune di Taranto con nota prot. 103371 dell'1.8.2019, assunta al protocollo della Sezione n. 3534 del 2.8.2019;

udito il relatore dott. Giovanni Natali nella camera di consiglio dell'11.9.2019, convocata con ordinanza n. 59/2019.

Premesso in

### **FATTO**

Con la nota citata è stata formulata una richiesta di parere ex art. 7, comma 8 della l. 5.6.2003, n. 131 in materia di oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale. In particolare, premesso che:

- il Comune ha previsto il finanziamento di un evento sportivo («*The Ocean Race*») nelle edizioni 2021/2022 e 2025/2026; la relativa programmazione è stata oggetto di specifica variazione al bilancio di previsione 2019/2021 e del DUP;

- la spesa per il finanziamento dell'evento, prudenzialmente previsto interamente a carico del bilancio comunale attraverso la contrazione di un mutuo presso l'Istituto per il credito sportivo, ammonta a € 20,8 mln, di cui € 4 mln in ciascuna annualità del bilancio 2019/2021 e i restanti € 8,8 mln nelle annualità successive;
- tale spesa, sebbene composta da diverse tipologie (tra cui le commissioni a favore di soggetti titolati all'assegnazione di competizioni ed eventi sportivi di portata internazionale e le spese connesse con l'organizzazione dell'evento), è stata classificata dal Comune unitariamente come spesa per investimenti e, in particolare, quale «oneri per beni immateriali ad utilizzazione pluriennale», ai sensi dell'art. 3, comma 18, lett. d), della l. n. 350/2003;
- i costi sostenuti, sebbene correnti, sono suscettibili di capitalizzazione in quanto riferibili a beni immateriali dell'attivo patrimoniale, conseguentemente contabilizzati registrando l'incremento patrimoniale che troverà rappresentazione, tra l'altro, nella parte attiva dello stato patrimoniale;
- il periodo di ammortamento del mutuo richiesto all'Istituto per il credito sportivo è pari a 25 anni e, dunque, a un arco temporale superiore a quello entro cui sono previsti gli esborsi e la materiale organizzazione degli eventi; ciò in considerazione del carattere permanente delle previste ricadute positive in termini di sviluppo, occupazione, turismo e ritorno di immagine per l'Ente;

è stata chiesta alla Sezione una conferma circa la correttezza a) del concetto di investimento e del connesso finanziamento attraverso mutuo nonché b) della logica seguita con riguardo al periodo di ammortamento.

Infine, è stato segnalato che l'Ente finanziatore ha subordinato la sottoscrizione del contratto di prestito alla conferma da parte della Sezione in ordine al corretto operato del Comune.

Considerato in

## **DIRITTO**

**1.** Preliminarmente la Sezione è chiamata a scrutinare l'ammissibilità della richiesta di parere, sotto i profili soggettivo (legittimazione del soggetto e dell'organo richiedenti) e oggettivo (attinenza alla materia della contabilità pubblica; generalità e astrattezza del quesito; mancanza di interferenza con altre funzioni svolte dalla magistratura contabile o con giudizi pendenti presso la magistratura civile e amministrativa), alla luce delle conclusioni da tempo raggiunte dalla Sezione delle Autonomie (cfr. «*Indirizzi e criteri generali per l'esercizio dell'attività consultiva*» deliberati nell'adunanza del 27.4.2004, poi integrati dalle delibere n. 5/AUT/2006, n. 13/AUT/2007 e n. 3/SEZAUT/2014/QMIG) e dalle Sezioni Riunite (delibera n. 54/CONTR/2010).

**1.1** L'art. 7, comma 8 della l. 5.6.2003, n. 131 ha previsto la possibilità per Regioni, Province, Comuni e Città Metropolitane di richiedere alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti «*pareri in materia di contabilità pubblica*». Ciò posto, deve concludersi per l'ammissibilità soggettiva del quesito, provenendo la richiesta da uno degli enti territoriali (comune) tassativamente legittimati all'attivazione della funzione consultiva in esame ed essendo stata la medesima formulata dal Sindaco, organo rappresentativo dell'Ente (ex art. 50 del d.lgs. 18.8.2000, n. 267, TUEL).

**1.2** Per quanto concerne l'ammissibilità oggettiva, è stato in più occasioni chiarito che possono essere oggetto della funzione consultiva della Corte dei conti le sole richieste di parere volte a ottenere un esame da un punto di vista astratto e su temi di carattere generale; esulano, per contro, dall'ambito della funzione in esame le richieste concernenti valutazioni su casi o atti gestionali specifici, tali da determinare un'ingerenza della Corte nella concreta attività dell'Ente e, in ultima analisi, una compartecipazione all'amministrazione attiva, incompatibile con la posizione di terzietà e indipendenza di un organo magistratuale.

Nel caso in esame deve rilevarsi come la richiesta di parere inerisca a una specifica vicenda gestionale in relazione alla quale, peraltro, il Comune istante ha già compiutamente effettuato le sue scelte, essendo in attesa della concessione di un prestito per il finanziamento dell'iniziativa deliberata.

Da questo punto di vista, a dispetto del formale richiamo alla funzione consultiva in esame contenuto nell'oggetto, l'istanza mira a ottenere - come in

effetti si afferma testualmente nel suo svolgimento – una «*conferma*» della bontà dell'operato del Comune nella vicenda prospettata; conferma che, per quanto sopra osservato, esula dal perimetro delle competenze attribuite *ex lege* alle Sezioni regionali di controllo.

Ne consegue l'inammissibilità del quesito sul piano oggettivo; nondimeno, la sua indubbia inerenza alla materia della contabilità pubblica e la peculiarità della questione teorica con lo stesso prospettata inducono il Collegio a svolgere alcune considerazioni di carattere generale.

**2.** In argomento viene in rilievo l'art. 119, comma 6, Cost., nel testo sostituito dalla l. cost. n. 3/2001 e poi modificato dalla l. cost. n. 1/2012, il quale enuncia la c.d. «regola aurea» del divieto di indebitamento per spese diverse dagli investimenti, stabilendo che comuni, province, città metropolitane e regioni *«Possono ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti»*.

La Corte costituzionale ha chiarito che:

- il precetto contenuto nell'art. 119, comma 6, Cost. è inscindibilmente collegato ed integrato con altri principi costituzionali quali il coordinamento della finanza pubblica (art. 117, comma 3, Cost.), la tutela degli equilibri di bilancio (art. 81 Cost.) e l'ordinamento civile (art. 117, comma 2, lett. l), Cost.);
- con riferimento alla tutela degli equilibri di bilancio, *«la ratio del divieto di indebitamento per finalità diverse dagli investimenti trova fondamento in una nozione economica di relativa semplicità. Infatti, risulta di chiara evidenza che destinazioni diverse dall'investimento finiscono inevitabilmente per depauperare il patrimonio dell'ente pubblico che ricorre al credito»* (sentenza n. 188/2014).

**3.** A seguito della costituzionalizzazione nel 2001 del principio del ricorso all'indebitamento esclusivamente per il finanziamento di spesa per investimento, il legislatore ha dettato disposizioni finalizzate a dare compiuta attuazione al predetto principio che, pur previsto dalla normativa previgente, ammetteva diverse deroghe. In particolare, l'art. 202, comma 1, del d.lgs. 18.8.2000, n. 267 (TUEL), con formulazione rimasta fin qui immutata, così recita: *«Il ricorso*

*all'indebitamento da parte degli enti locali è ammesso esclusivamente nelle forme previste dalle leggi vigenti in materia e per la realizzazione degli investimenti. Può essere fatto ricorso a mutui passivi per il finanziamento dei debiti fuori bilancio di cui all'articolo 194 e per altre destinazioni di legge».*

L'art. 41, comma 4, della l. 28.12.2001, n. 448 (*«Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2002»*) ha poi precisato il regime di applicazione dell'art. 194, comma 3, TUEL, in forza del quale è autorizzata l'assunzione di mutui per il finanziamento dei debiti fuori bilancio; in dettaglio, è stato previsto che *«Per il finanziamento di spese di parte corrente, il comma 3 dell'art. 194 del citato testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, si applica limitatamente alla copertura dei debiti fuori bilancio maturati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3».*

Successivamente, l'art. 30, comma 15, della l. 27.12.2002, n. 289 (*«Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2003»*) ha sancito la nullità degli atti e dei contratti posti in essere in violazione dell'art. 119 Cost., attribuendo alle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti del potere di irrogare agli amministratori, che hanno assunto la relativa delibera, la condanna a una sanzione pecuniaria pari a un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di carica percepita al momento di commissione della violazione.

Infine, con l'art. 3, commi 16-21-ter, della l. 24.12.2003, n. 350 (*«Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato – legge finanziaria 2004»*), successivamente integrato dal d.lgs. 10.8.2014, n. 126 (*«Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, a norma degli articoli 1 e 2 della legge 5 maggio 2009, n. 42»*), è stato precisato cosa debba intendersi per *«indebitamento»* e *«investimento»*. Per quanto di interesse in questa sede, dopo la riaffermazione della possibilità per gli enti locali di ricorrere all'indebitamento solo per finanziare spese di investimento (comma 16) e l'individuazione delle operazioni che costituiscono indebitamento (comma 17), si prevede che, ai fini di cui all'art.

119, comma 6, Cost., costituiscono investimenti, tra gli altri, *«gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale»* (comma 18, lett. d).

4. Il quadro normativo in esame è stato oggetto di pronunce del giudice costituzionale e del giudice contabile. In particolare, la Corte costituzionale (sentenza n. 425/2004) ha affermato che il contenuto delle nozioni di «indebitamento» di «spese di investimento» non può essere determinato a priori in modo assolutamente univoco sulla base della sola disposizione costituzionale: *«Si tratta di nozioni che si fondano su principi della scienza economica, ma che non possono non dare spazio a regole di concretizzazione connotate da una qualche discrezionalità politica. Ciò risulta del resto evidente, se si tiene conto che proprio le definizioni che il legislatore statale ha offerto nelle disposizioni (...) (art. 3, commi 17, 18 e 19, della legge n. 350 del 2003) derivano da scelte di politica economica e finanziaria effettuate in stretta correlazione con i vincoli di carattere sovranazionale cui anche l'Italia è assoggettata in forza dei Trattati europei, e dei criteri politico-economici e tecnici adottati dagli organi dell'Unione europea nel controllare l'osservanza di tali vincoli».*

Secondo le Sezioni Riunite della Corte dei conti (delibera n. 25/CONTR/11):

- le disposizioni contenute nell'elenco dell'art. 3, comma 18, della l. n. 350/2003 devono essere *«lette ed interpretate in senso letterale e restrittivo. Ciò per l'esigenza di assicurare un comportamento gestionale degli enti improntato ad una prassi di assoluto rigore ed in linea con la necessità di garantire il rispetto della regola del pareggio economico del bilancio degli enti locali, che nel nuovo sistema ordinamentale, derivante dalla riforma del titolo V della Costituzione, rappresenta principio cardine della sana gestione finanziaria, a garanzia del rispetto dei complessivi equilibri di finanza pubblica, quali derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea»;*
- l'elenco citato *«considera tutti i casi in cui dalla spesa assunta dall'ente deriva un aumento di valore del patrimonio immobiliare o mobiliare. In una parola, un aumento della "ricchezza" dell'ente stesso, che si ripercuote non solo sull'esercizio corrente, ma anche su quelli futuri, proprio per giustificare il perdurare, nel tempo, degli effetti dell'indebitamento».*

5. Per quanto concerne la fattispecie di cui all'art. 3, comma 18, lett. d) della l. n. 350/2003, la distinzione fra beni materiali e immateriali riposa sull'esistenza o meno di una consistenza corporea percepibile ai sensi; a titolo esemplificativo, sono considerati beni immateriali i diritti di brevetto, i diritti d'autore, i diritti di concessione.

In proposito, un parametro utile a ricostruire l'espressione «*beni immateriali ad utilizzo pluriennale*» può essere rinvenuto nel principio contabile applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria di cui all'Allegato n. 4/3 al d.lgs. n. 118/2011. In particolare, nell'identificare gli elementi patrimoniali attivi e passivi, il punto 6.1 (immobilizzazioni), in linea con l'art. 2424-bis, comma 1, c.c., afferma che «*Gli elementi patrimoniali destinati a essere utilizzati durevolmente dall'ente sono iscritti tra le immobilizzazioni. Condizione per l'iscrizione di nuovi beni patrimoniali materiali ed immateriali tra le immobilizzazioni (stato patrimoniale) è il verificarsi, alla data del 31 dicembre, dell'effettivo passaggio del titolo di proprietà dei beni stessi*».

Da ciò è possibile desumere che la nozione di beni immateriali ad utilizzo pluriennale ha un ambito di sostanziale coincidenza con quello della nozione di immobilizzazioni immateriali, fra cui lo stesso principio contabile applicato (punto 6.1.1) annovera: a) *costi capitalizzati* (costi d'impianto e di ampliamento, costi di ricerca, sviluppo e pubblicità, immobilizzazioni in corso e acconti, altre immobilizzazioni immateriali, migliorie e spese incrementative su beni di terzi, usufrutto su azioni e quote acquisite a titolo oneroso, oneri accessori su finanziamenti, costi di *software* applicativo prodotto per uso interno non tutelato); b) *diritti di brevetto industriale*; c) *avviamento*; d) *diritti reali di godimento e rendite, perpetue o temporanee*; e) *immobilizzazione in corso*.

Sempre secondo il principio applicato in esame, i costi capitalizzati «*si iscrivono nell'attivo applicando i criteri di iscrizione e valutazione previsti dal documento n. 24 OIC, "Le immobilizzazioni immateriali", nonché i criteri previsti nel presente documento per l'ammortamento e la svalutazione per perdite durevoli di valore*».

Il documento OIC n. 24 (versione aggiornata a dicembre 2017) afferma che:

- «*Le immobilizzazioni immateriali sono attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro*

*utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi. Le immobilizzazioni immateriali comprendono: - oneri pluriennali (costi di impianto e di ampliamento; costi di sviluppo); - beni immateriali (diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; concessioni, licenze, marchi e diritti simili); - avviamento; - immobilizzazioni immateriali in corso; e - acconti.» (§ 4);*

- *«I beni immateriali sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati. Un bene immateriale è individualmente identificabile quando: (a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato; oppure (b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni. Essi comprendono diritti di brevetto industriale, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili» (§ 9);*
- *«I beni immateriali sono rilevati in bilancio quando: - è soddisfatta la definizione di bene immateriale di cui al paragrafo 9; - la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici; e - il costo è stimabile con sufficiente attendibilità» (§ 50);*
- *«Possono essere capitalizzati solo i costi sostenuti per l'acquisto o la produzione di nuovi beni immateriali (costi originari) e per migliorare, modificare, o rinnovare beni immateriali già esistenti, purché tali costi producano un incremento significativo e misurabile di capacità, di produttività ovvero ne prolunghino la vita utile. I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene» (§ 52).*

Ciò posto, la possibilità di classificare la spesa per una manifestazione sportiva come oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale e, dunque, come investimento finanziabile mediante ricorso all'indebitamento deve ritenersi subordinata alle condizioni (possibilità di identificazione individuale del bene; titolarità del bene in capo all'ente; produzione, da parte dei costi sostenuti, di un incremento significativo e misurabile di produttività ovvero di un prolungamento della vita utile del bene) alla cui ricorrenza la contabilità economica ammette l'iscrizione in bilancio delle immobilizzazioni immateriali.

In altri termini, è necessario che dall'operazione derivi «un aumento di valore del patrimonio immobiliare o mobiliare», «un aumento della "ricchezza" dell'ente», rilevabile contabilmente attraverso la rappresentazione del suo stato patrimoniale.

In proposito, il Collegio ritiene utile richiamare la distinzione fra spesa per investimento e spesa in conto capitale. La Sezione delle Autonomie (delibera n. 30/SEZAUT/2015/INPR) ha infatti precisato 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»; di recente è stato ribadito che «mentre la spesa di investimento comporta la trasformazione di capitale finanziario in capitale reale ad utilità pluriennale intestato alla collettività (ci sui l'art. 1, comma 18 della L. n. 350/2003 contiene un elenco esemplificativo), la spesa in conto capitale può consistere in una utilità durevole, senza che si abbia necessariamente tale trasformazione. Ed infatti, la legge non di rado distingue tra trasferimenti generici in conto capitale e trasferimenti equiparati a veri e propri investimenti solo se ed in quanto vi sia certezza giuridica della necessità di tale trasformazione» (Sezioni Riunite, sentenza n. 23/2019/EL).

Occorre, infine, rimarcare come possa essere erronea l'eventuale prospettiva di una possibile ricomprensione nelle attività dello stato patrimoniale di presunti e indeterminati benefici indiretti generali di una spesa (quali lo sviluppo economico e quello occupazionale) che non trovano, invero, rappresentazione nel vigente sistema di contabilità.

**6.** Conclusivamente, la richiesta di parere non può superare il vaglio dell'ammissibilità oggettiva.

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

la richiesta di parere inoltrata dal Sindaco del Comune di Taranto è inammissibile.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del preposto al Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deliberato in Bari, nella camera di consiglio dell'11.9.2019.

Il magistrato relatore

F.to Giovanni Natali

Il Presidente

F.to Maurizio Stanco

Depositata in segreteria il giorno 11 settembre 2019

Il direttore della segreteria

F.to Salvatore Sabato