

**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA CORTE DEI CONTI**

**Sezione Regionale di Controllo per la Liguria**

composta dai seguenti magistrati:

dott. Ennio COLASANTI	Presidente
dott.ssa Luisa D'EVOLI	Consigliere (relatore)
dott. Alessandro BENIGNI	Referendario
dott. Francesco BELSANTI	Referendario

nell'adunanza del 21 giugno 2011 ha assunto la seguente deliberazione.

Vista la lettera in data 25 maggio 2011, con la quale il Sindaco del Comune di Santa Margherita Ligure ha rivolto alla Sezione, per il tramite del Presidente del Consiglio delle Autonomie locali, richiesta di parere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 33 del 6 giugno 2011 che ha deferito la questione all'esame collegiale della Sezione;

Udito, nell'adunanza del 21 giugno 2011, il magistrato relatore Cons. Luisa D'Evoli;

**PREMESSO:**

Con istanza in data 22 maggio 2011, prot. 16894 trasmessa dal Presidente del Consiglio delle Autonomie Locali della Liguria con nota n. 40 del 25 maggio 2011 – assunta al protocollo della Segreteria della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Liguria il 25 maggio 2011 con il n. 0002165-25/05/2011-SC\_LIG-T85-A – il Sindaco del Comune di Santa Margherita Ligure ha chiesto alla Sezione di far conoscere se, a fronte di una perdita evidenziata nel 2010 da una società interamente partecipata in atto dal Comune – che dal 1° gennaio 2011 riveste, ad avviso dell'Ente, natura di società strumentale in quanto finalizzata esclusivamente all'erogazione di

servizi a supporto di funzioni amministrative di natura pubblicistica di cui resta titolare il Comune per il perseguimento dei propri fini istituzionali – l'Ente possa procedere al riconoscimento di debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000 al fine di ricapitalizzare la società.

L'Amministrazione, nel precisare che nel corso del 2010 la società, avendo i requisiti per poter essere definita in *house*, svolgeva sia servizi a favore di altri soggetti in affidamento diretto sia attività strumentali a favore del Comune, ritiene che, ai fini del riconoscimento del debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. c), del t.u.e.l., il quale fa riferimento alle sole società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali, le società strumentali previste dall'art. 13 del decreto-legge n. 223 del 2006 (c.d. decreto Bersani), che – sempre ad avviso dell'Ente – in quanto non incise dalla legislazione successiva alla legge n. 244 del 2007, continuerebbero ad essere legittimamente mantenute, possano essere assimilate alle società costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.

#### CONSIDERATO IN DIRITTO:

1. La richiesta di parere all'odierno esame tende sostanzialmente ad ottenere una valutazione sulla ammissibilità del riconoscimento di un debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000 al fine di ricapitalizzare una società in atto interamente partecipata dall'ente locale qualificata dall'ente medesimo come società strumentale.

2. In via preliminare, osserva il Collegio che la richiesta di parere è da considerarsi ammissibile sotto il profilo soggettivo e procedurale, in quanto è stata sottoscritta dall'organo legittimato a rappresentare l'Amministrazione ed è stata trasmessa tramite il Consiglio delle Autonomie Locali della Liguria, nel rispetto, cioè, delle formalità previste dall'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131.

La stessa può ritenersi parimenti ammissibile sotto il profilo oggettivo della

attinenza del quesito alla "materia della contabilità pubblica", essendo il quesito formulato per un verso in relazione all'applicazione di norme di coordinamento della finanza pubblica e di contenimento comunque della spesa pubblica e concernendo, per altro verso ed in particolare, l'interpretazione di una norma, l'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000, relativa al riconoscimento di legittimità di debiti fuori bilancio a fronte di perdite evidenziate da una società qualificata come strumentale partecipata dall'ente locale. Questa Sezione ha già avuto modo di affermare al riguardo, tra l'altro, che il riconoscimento dei debiti fuori bilancio rientra nella disciplina normativa che regola l'acquisizione delle entrate e l'erogazione delle spese ed è sottoposto a rigidi vincoli posti a tutela della finanza pubblica in coerenza con precetti di ordine costituzionale (delib. n. 1 e n. 2 del 2005).

3.1. Nel merito, occorre richiamare il tenore letterale dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000, nel quale è stato trasfuso l'art. 37 del d.lgs. n. 77 del 1995, a sua volta novellato dall'art. 12 del d.lgs. n. 336 del 1996 e dall'art. 5 del d.lgs. n. 342 del 1997. La norma prevede espressamente la possibilità di riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio relativi a *"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"*.

Va al riguardo precisato che la questione interpretativa dell'art. 194 del t.u.e.l. ha già formato oggetto di specifico esame da parte di questa Sezione in occasione della risoluzione di quesiti circa la possibilità di procedere al riconoscimento di debiti fuori bilancio in relazione ad apporti per ripiano perdite che, nelle fattispecie allora vagliate, non si risolvevano in operazioni di ricapitalizzazione (delib. n. 2 del 2005 e n. 1 del 2010).

Richiamando le argomentazioni sostenute nei citati pareri, occorre distinguere, ai fini dell'applicabilità al caso di specie dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000, tra operazioni di ripiano perdite ed

operazioni di ricostituzione del capitale sociale, essendo inquadrabili nella fattispecie normativa prevista dal menzionato art. 194 le sole operazioni di ricapitalizzazione.

Come affermato da questa Sezione, il testo originario dell'art. 37 del d.lgs. n. 77 del 1995, che prevedeva la possibilità di procedere al riconoscimento di debiti fuori bilancio anche per operazioni di mero ripiano delle perdite, è stato infatti novellato dall'art. 12 del d.lgs. n. 336 del 1996, il quale ha sostituito le parole "*ripiano delle perdite*" con la parola "*ricapitalizzazione*", nell'intento di adeguare la previsione normativa alla impostazione privatistica che contraddistingue le società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali.

La distinzione tra ripiano perdite e ricapitalizzazione non riveste natura esclusivamente lessicale, giacché, come affermato dalla Sezione nel citato parere n. 2 del 2005, il *ripiano delle perdite* indica qualsiasi modalità utile per colmare un disavanzo di gestione, cui può provvedersi con apporti finanziari anche senza specifica causa, mentre la *ricapitalizzazione* identifica le operazioni di ricostituzione del capitale sociale originariamente deliberato dai soci per la costituzione della società.

La distinzione tra operazioni di mero ripiano delle perdite ed operazioni di ricapitalizzazione non può pertanto non essere rilevante ai fini dell'applicabilità dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000, dovendo in questa sede la Sezione ribadire che la disposizione di cui all'art. 194 del t.u.e.l., dettata dalla necessità di arginare in maniera efficace il ricorso a impegni non derivanti dalla normale procedura di bilancio, introduce una elencazione, da considerarsi tassativa, dei casi in cui sia possibile rendere legittimi debiti non previsti in sede di programmazione annuale, disciplinando le modalità della relativa copertura.

3.2. La natura tassativa dell'elencazione di cui all'art. 194 del t.u.e.l. postula poi che il riferimento alla lettera c) alle sole società di capitali costituite per

l'esercizio di servizi pubblici locali escluda già di per sé qualsiasi estensione analogica a società che dall'ente vengono qualificate come strumentali.

A prescindere dalla questione se le società strumentali siano da ritenere non incise dalle norme successive alla legge n. 244 del 2007 e cioè in particolare dall'art. 14, comma 32, del decreto-legge n. 78 del 2010, che è già stato ripetutamente vagliato ed interpretato dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti e da ultimo anche da questa Sezione (delib. n. 166 del 2010) nel senso che a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 14, comma 32, del d.l. n. 78 del 2010 gli enti locali con popolazione inferiore ai 30.000 abitanti non possono in via generale procedere alla costituzione di società di capitali o continuare a mantenere dopo il 2013 le medesime società ove non ricorrano le condizioni di cui alla medesima norma, occorre rilevare in generale che il concetto di società strumentale è ontologicamente diverso dalla nozione di società di gestione e di erogazione di servizi pubblici locali.

Come affermato dalla giurisprudenza amministrativa, il requisito della strumentalità sussiste *"allorquando l'attività che le società sono chiamate a svolgere sia rivolta agli stessi enti promotori o comunque azionisti della società per svolgere le funzioni di supporto di tali amministrazioni pubbliche, secondo l'ordinamento amministrativo"* e per il perseguimento dei loro fini istituzionali (Cons. Stato, sez. V, 12.6.2009, n. 3766), mirando pertanto il divieto in questione *"ad escludere che le società strumentali possano svolgere, in relazione alla loro posizione privilegiata, altre attività a favore di altri soggetti pubblici o privati perché se così fosse si creerebbe un'alterazione o una distorsione della concorrenza o del mercato"*.

È in tale ottica che si giustifica, del resto, la previsione di cui al secondo comma dell'art. 13 del decreto-legge n. 223 del 2006, che impone a tali società strumentali un oggetto sociale esclusivo, con la precisazione che esso non deve essere inteso come divieto delle società *multiutilities*, ma come rafforzamento della regola della esclusività (Cons. Stato, sez. V, 7.7.2009, n.

4346; ad. plen. 3.3.2008, n. 1). Il divieto che colpisce le società strumentali è giustificato dalla circostanza che esse costituiscono una *longa manus* delle amministrazioni pubbliche, operando quindi essenzialmente per queste ultime e non già per il pubblico (Cons. Stato, 12.6.2009, n. 3766; 14.4. 2008, n. 1600; sez. VI, 16.12.2009, n. 215) e sostanzialmente in deroga ai principi di concorrenza, non discriminazione e trasparenza e per ciò stesso determinando il *vulnus* dell'alterazione o distorsione della concorrenza e del mercato e al principio di parità degli operatori.

Diversamente, nel caso del servizio pubblico locale ciò che rileva è il rapporto trilaterale tra l'Amministrazione, la società e gli utenti.

Secondo quanto affermato dalla giurisprudenza amministrativa (Cons. Stato, sez. VI, 4 agosto 2009, n. 4890), *"nella concessione di servizi si instaura un rapporto trilaterale, tra Amministrazione, concessionario ed utenti. In particolare nella concessione di servizi il costo del servizio grava sugli utenti, mentre nell'(attività resa) all'Amministrazione (spetta a quest'ultima) compensare l'attività svolta dal privato"*.

Se occorre al riguardo rilevare che la differenza tra servizi pubblici locali ed attività rese alla pubblica amministrazione locale è in molti casi evidente (laddove sia presente, nel primo caso, un'utenza diffusa sul territorio e pagatrice di prezzo e, nel secondo, il beneficio della prestazione resa a favore dell'ente locale e non dei cittadini, con l'ente unico pagatore del corrispettivo), mentre in altri casi detta differenza è sfumata, va tuttavia evidenziato che proprio le differenze sopra evidenziate, sia pure in una banda di oscillazione più o meno ampia, rendono non assimilabili le società strumentali alle società costituite per la gestione di servizi pubblici locali.

3.3. La questione sottoposta all'esame di questa Sezione trova in realtà diversa soluzione sulla base dei principi contabili desumibili dall'ordinamento finanziario degli enti locali.

Il versamento da parte dell'ente locale alla società finalizzato ad una

ricapitalizzazione per ripiano delle perdite, verrebbe a costituire, sotto il profilo economico, per la società una sopravvenienza attiva registrata a conto economico nell'esercizio nel quale verrebbe acquisito l'apporto finanziario, mentre costituirebbe, sul versante finanziario, per il bilancio del Comune, una spesa di natura corrente a prescindere dall'esercizio nel quale si sarebbero generate le perdite societarie, da iscrivere nel titolo I all'intervento 8, tra gli oneri straordinari della gestione, nel bilancio comunale dell'esercizio nel quale il versamento viene deliberato, e che troverebbe poi conciliazione nel conto economico del bilancio dell'ente nelle sopravvenienze passive registrate nella gestione straordinaria.

Richiamando al riguardo quanto sostenuto in diverse pronunce da questa Sezione e da altre Sezioni in ordine alla corretta imputazione contabile delle operazioni di ricapitalizzazione per ripiano delle perdite (Sez. contr. Puglia n. 42 del 2008, Sez. contr. Liguria n. 9 del 2008), va infatti ribadito che l'esatta collocazione in bilancio della spesa per l'operazione di ricapitalizzazione, non rivestendo la ricapitalizzazione per ripiano delle perdite natura di investimento per l'ente locale, debba individuarsi tra la spesa corrente e non tra quella in conto capitale e precisamente al titolo I nell'intervento 8 relativo agli oneri straordinari della gestione corrente, in conformità a quanto previsto dalla classificazione dei codici SIOPE. A sostegno di tale assunto, vale il richiamo al principio contabile n. 3 formulato dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, il quale ribadisce, al punto 95, che i trasferimenti per ripiano perdite delle società partecipate devono essere classificati nel prospetto di conciliazione alla voce E 28 relativa agli oneri straordinari della gestione corrente e che i costi rilevati in tale voce trovano conciliazione con gli impegni relativi all'intervento 5 del titolo I della spesa destinato ai trasferimenti.

4. Nella fattispecie, pertanto, ritiene il Collegio, in linea con l'indirizzo sopra richiamato nelle citate pronunce specifiche, che, a fronte di una perdita

evidenziata da una società interamente partecipata dal Comune qualificata come società strumentale, non sia ammissibile il riconoscimento di un debito fuori bilancio ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. c), del d.lgs. n. 267 del 2000, dovendo invece la ricapitalizzazione, ove l'Amministrazione discrezionalmente decidesse di ripianare la perdita, trovare allocazione nel bilancio dell'ente tra la spesa corrente al titolo I nell'intervento 8 concernente gli oneri straordinari della gestione corrente del bilancio relativo all'esercizio nel quale si procede al versamento.

P.Q.M.

nelle esposte considerazioni è il parere della Sezione regionale di controllo della Corte dei conti per la Liguria sulla richiesta avanzata dal Comune di Santa Margherita Ligure.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del Direttore della Segreteria, al Sindaco del Comune.

Così deliberato in Genova nell'adunanza del 21 giugno 2011.

Il Magistrato estensore

Luisa D'Evoli

Il Presidente

Ennio Colasanti

Depositata in Segreteria il 21 giugno 2011

Il Preposto al Servizio di Supporto della Sezione

(Michele Bartolotta)