



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

composta dai Magistrati:

dott. Nicola Mastropasqua	Presidente
dott. Giuseppe Zola	Consigliere
dott. Gianluca Braghò	Primo Referendario
dott. Alessandro Napoli	Referendario
dott.ssa Laura De Rentiis	Referendario
dott. Donato Centrone	Referendario
dott. Francesco Sucameli	Referendario (relatore)
dott. Cristiano Baldi	Referendario
dott. Andrea Luberti	Referendario

**nella camera di consiglio del 23 ottobre 2012**

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 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 (T.U.E.L.);

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 n. 4754 pervenuta in data 1 ottobre 2012, con la quale il Comune di Beregazzo con Figliaro (CO), ha chiesto un parere nel quadro delle competenze attribuite alla Corte dei conti dalla legge n. 131 del 2003;

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

Udito il relatore, Francesco Sucameli.

### **OGGETTO DEL PARERE**

Il Comune in epigrafe ha chiesto un parere in merito all'allocazione contabile delle somme erogate e trasferite da parte di altri soggetti municipali, per conto dei quali sta realizzando, anche nel proprio interesse, un tratto di fognatura intercomunale. Infatti, a seguito di un accordo di programma con il Comune di Olgiate Comasco e la società Alto Lura, il Comune richiedente ha assunto il ruolo di capofila e ha affidato i lavori per la realizzazione dell'opera, il cui valore ammonta ad € 945.000,00

A titolo di rimborso del corrispettivo erogato in favore del soggetto affidatario dei lavori, il Comune riceve dei trasferimenti *pro-quota* da parte dei *partners* dell'accordo di programma, per un importo complessivo di € 808.910,81.

L'ente, dopo avere evidenziato che a partire dal 1° gennaio 2013 sarà anch'esso soggetto al Patto di stabilità, chiede di conoscere se può considerarsi corretta l'iscrizione nella gestione conto terzi – in sede di bilancio di previsione – delle somme ricevute come ente capofila e della correlativa quota di spesa dell'opera in corso di realizzazione.

Ad ogni buon conto, l'ente precisa che la somma, per quanto concerne il versante spesa è stata iscritta la titolo II (spesa in conto capitale) e che l'opzione del "servizio conto terzi" servirebbe ad evitare un penalizzante computo di tali movimenti finanziari nell'ambito del saldo a competenza mista previsto dal patto di stabilità.

### **PREMESSA**

La funzione consultiva delle Sezioni regionali è inserita nel quadro delle competenze attribuite alla Corte dei conti dalla legge n. 131 del 2003 (recante la disciplina d'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3).

Pertanto, la prima questione che si pone, riguardo al descritto quesito, è quella del rispetto delle condizioni di legge per accedere alla funzione consultiva della Corte. A tal fine si rammenta che ai sensi dell'art. 7, comma 8, della citata legge n. 131 del 2003, Regioni, Province e Comuni possono chiedere alle Sezioni regionali – di norma tramite il Consiglio delle

autonomie locali, se istituito – 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.

### **AMMISSIBILITÀ SOGGETTIVA**

Con particolare riguardo all'individuazione dell'organo legittimato a inoltrare le richieste di parere dei Comuni, si osserva che, per consolidata giurisprudenza, gli enti elencati dalla legge possono rivolgersi direttamente alla Corte in funzione consultiva, senza passare necessariamente dal Consiglio delle autonomie locali.

Poiché il sindaco è l'organo istituzionalmente legittimato a rappresentare l'ente, la richiesta di parere è proposta dall'organo legittimato a proporla ed è pertanto soggettivamente ammissibile.

### **AMMISSIBILITÀ OGGETTIVA**

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo di ammissibilità del quesito, in premessa occorre rammentare che la disposizione contenuta nell'art. 7, comma 8, della legge 131/2003 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 comma 8 prevede forme di collaborazione ulteriori 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.

Secondo le Sezioni riunite della Corte dei conti – intervenute con una pronuncia in sede di coordinamento della finanza pubblica, ai sensi dell'art. 17, comma 31 del decreto legge 1 luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – il concetto di contabilità pubblica deve essere incentrato 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 in relazione alle materie che incidono sulla gestione del bilancio e sui suoi equilibri (Deliberazione del 17 novembre 2010, n. 54).

Tanto premesso, appare evidente che – in quanto il quesito riguarda la tecnica contabile di rappresentazione in bilancio di poste di spesa ed entrata quale ente capofila – la richiesta in oggetto concerne la materia della contabilità pubblica, come delineata dalla SS.RR. con delibera 54/2010 ed è pertanto oggettivamente ammissibile.

## MERITO

1. In primo luogo si deve prendere atto che il Comune ha qui fornito, con riguardo alla fattispecie sostanziale sottostante, solo elementi generici; peraltro ciò non è di ostacolo all'esame del quesito che anzi, ove fosse maggiormente dettagliato, potrebbe considerarsi inammissibile per il coinvolgimento diretto della Corte nell'amministrazione concreta dell'Ente (vedasi, in proposito, la deliberazione n. 5/AUT/2006 del 10 aprile 2006 della Sezione delle Autonomie), o per la surrettizia realizzazione di un controllo di legittimità successivo non previsto dalla legge. Tanto premesso, si rimettono alla considerazione di codesto Comune gli aspetti che seguono.

In via preliminare è opportuno ricostruire brevemente il quadro giuridico e normativo che concerne la valorizzazione delle poste dei "servizi conto terzi".

Le entrate e le spese per servizi per conto terzi, in base al DPR 194/1996 (adottato ai sensi dell'art. 168 T.U.E.L.) sono collocate, rispettivamente, nel titolo VI (entrate) e nel titolo IV del bilancio di previsione (spese).

Con l'art. 168 del T.U.E.L., il Legislatore chiarisce che le entrate e le spese per conto di terzi riguardano poste che rappresentano per l'ente un credito e, al tempo stesso, un debito (comma 1); parallelamente si stabilisce il principio per cui entrate e spese di tale tipologia devono equivalersi (comma 2). Da tale disposizione si ricava che tali poste rappresentano mere partite di giro, autofinanziate tramite un rapporto di reciproca correlazione del titolo; inoltre, la correlazione del titolo e l'equivalenza numeraria mostrano l'assenza di "parte propria" dell'ente locale gerente nell'affare sottostante, nella misura in cui non v'è rischio per la finanza dello stesso. Si tratta, cioè, di somme da incassare ed erogare per la realizzazione di un "altrui interesse", ascrivibile ad altri soggetti giuridici, tenuti a lasciare finanziariamente indenne l'ente locale.

Coerentemente con questa razionalità di fondo, l'art. 165, comma 12, ultimo inciso, stabilisce che "*Le entrate e le spese per le funzioni delegate dalle regioni non possono essere collocate tra i servizi per conto di terzi nei bilanci di previsione degli enti locali*": è evidente che non possono costituire partite di giro e in conto terzi entrate e spese sostenute per competenze che, nel momento in cui sono delegate, determinano uno spostamento di legittimazione (capacità a compiere gli atti), ferma restandone la titolarità (imputazione degli effetti giuridici). Se da un lato l'esito finale dell'operazione economico-giuridica rimane sull'ente delegante, la mera titolarità non legittima di per sé la classificazione della stessa nel "conto terzi", poiché vi è una cointeressenza: la legittimazione, infatti, determina il trasferimento del rischio in capo all'ente delegato, il quale deve finanziariamente approntare, a proprio onere e discrezione, le risorse necessarie, a prescindere da apporti eventualmente resi dall'ente delegante. Al contrario, le poste del "conto terzi" sono relative ad attività rispetto alle quali

l'ente locale opera come mero esecutore di altrui determinazioni e quindi vede il proprio bilancio del tutto manlevato da qualsiasi rischio operativo e di solvibilità.

In definitiva, possono essere oggetto di imputazione nelle partite in conto terzi, per pari ammontare in entrata e in uscita, solo quelle operazioni poste in essere dall'ente per conto di altri soggetti, ma in ogni caso estranee al patrimonio e ai compiti che il Comune, per legge o per delega, è chiamato ad assolvere (cfr. SRC Lombardia n. 14/2012/PAR; SRC Lazio n. 41/2011/PAR; SRC Veneto n. 43/2010/PAR).

Alla luce di questa premessa, si comprende perché l'art. 164, comma 2, T.U.E.L. stabilisca che gli stanziamenti colà previsti non costituiscono limiti agli impegni di spesa: trattandosi di poste figurative e neutrali, esse palesano un'eccezione al carattere autorizzatorio; del resto, poiché, da un lato, l'impegno trova per definizione copertura nell'equivalente entrata e, dall'altro, si tratta di movimenti finanziari correlativi a sottostanti attività che non ricadono nelle competenze del comune, non si ravvisa la necessità del controllo finanziario da parte dell'assemblea civica.

La peculiare natura e lo speciale regime giuridico ha delle ripercussioni anche sotto il profilo della classificazione di bilancio: ai sensi dell'art. 160 T.U.E.L tali poste devono essere ordinate esclusivamente in capitoli che facciano immediatamente palesare la natura della collocazione contabile; inoltre, l'art. 164, comma 1, prevede una diversa denominazione delle unità di base; infatti, mentre la *"unità elementare del bilancio per l'entrata è la risorsa e per la spesa è l'intervento per ciascun servizio"*, nei servizi per conto di terzi, *"sia nell'entrata che nella spesa, l'unità elementare è il capitolo, che indica l'oggetto"*.

Per le stesse ragioni, constatata l'eterogeneità del fenomeno finanziario sottostante (entrate e spese da accertare ed impegnare per attività da realizzare per conto altrui, finanziariamente neutre), l'art. 175 comma 7 del T.U.E.L. vieta tassativamente le variazioni di dotazione finanziaria da questi capitoli di entrata e di spesa con altre sezioni del bilancio.

Dal sistema delle norme del T.U.E.L. dedicate a tale tipologia di spesa e alle correlative poste di bilancio si ricava altresì il principio della tassatività delle voci di entrata e di spesa inseribili nei "servizi conto terzi": l'art. 168, comma 1, T.U.E.L., infatti, stabilisce che i servizi *"sono ordinati esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento di cui all'articolo 160."*; da ciò si deduce, indirettamente, che esse sono esclusivamente quelle inserite nel regolamento che approva modelli e schemi contabili con la procedura di cui all'articolo 17 della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Attualmente tale disciplina è contenuta nel D.P.R. 31 gennaio 1996, n. 194 che, all'art. 2, comma 8, specifica quanto segue:

"8. La denominazione e la numerazione dei capitoli dei servizi per conto di terzi, distinti per la parte entrata e la parte spesa, sono le seguenti:

a) parte entrata:

01) ritenute previdenziali e assistenziali al personale; 02) ritenute erariali; 03) altre ritenute al personale per conto di terzi; 04) depositi cauzionali; 05) rimborso spese per servizi per conto di terzi; 06) rimborso di anticipazione di fondi per il servizio economato; 07) depositi per spese contrattuali;

b) parte spesa:

01) ritenute previdenziali e assistenziali al personale; 02) ritenute erariali; 03) altre ritenute al personale per conto di terzi; 04) restituzione di depositi cauzionali; 05) spese per servizi per conto di terzi; 06) anticipazione di fondi per il servizio economato; 07) restituzione di depositi per spese contrattuali."

In definitiva, le summenzionate norme sulla gestione "conto terzi" confermano l'evidenza, anche per il bilancio degli enti locali, dei principi di unicità, universalità e integrità del bilancio (art. 162 T.U.E.L.); infatti:

- tutte le entrate dell'ente locale vanno a costituire, a prescindere dalla loro origine, un'unica fonte, finalizzata alla copertura di tutte le spese pubbliche, con l'eccezione, appunto delle entrate a specifica destinazione *ex art. 195 T.U.E.L* e la gestione conto terzi, per cui sussiste una correlazione precisa tra entrata e spesa (unità);
- non sono ammesse gestioni "fuori bilancio", cioè fuori dall'ordinario controllo autorizzatorio esercitato col bilancio di previsione, se non nei casi espressamente autorizzati dalla legge (universalità del bilancio). A dimostrazione di ciò, sono tassative sia le ipotesi di riconoscimento di debiti fuori bilancio (art. 194 T.U.E.L.) che le gestioni conto terzi;
- infine, ogni voce deve essere inserita al "lordo", senza compensazioni tra voci in entrata e voci in uscita, anche quando, come nel caso di specie, per effetto di rimborsi o conguagli, la spesa non sia integralmente imputabile all'ente, ma solo parzialmente, (integrità e principio di chiarezza del bilancio).

Pertanto, nel caso di prestazioni o spese sostenute dall'ente in "conto proprio", anche se allo stesso tempo in cointeressenza con altri enti, dai quali si riceve un congruo rimborso spese, le somme andranno imputate nei titoli delle entrate e spese che sostengono lo svolgimento delle proprie attività e non "in conto terzi", in quanto attività che interessano, con rischio proprio, il patrimonio, il bilancio e le competenze dell'ente medesimo.

**2.** Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, questa Corte ha avuto modo di evidenziare che l'errata inclusione nei servizi conto terzi di voci che non rientrano nelle partite di giro (si vedano tra le altre le delibere SRC Piemonte nn. 253 e 171/2012/PRSE e n. 279/2012/PAR) costituisce una grave irregolarità contabile; in particolare è stato osservato che l'allocazione tra i servizi in conto terzi di partite economiche che devono essere iscritte in altri titoli del bilancio non consente una corretta valutazione del risultato e degli equilibri della gestione e potrebbe comportare, per gli enti che vi sono soggetti, un'elusione del rispetto del

patto di stabilità atteso che le partite di giro, proprio perché per loro natura devono necessariamente pareggiare, non sono computate dal Legislatore ai fini del calcolo dei saldi.

L'inclusione delle entrate e delle spese sostenute come ente capofila ai fini del patto di stabilità, del resto, è confermata dalla circolare MEF n. 5 del 14 febbraio 2012: in particolare, al punto B2, è stato precisato che, *"ai fini della determinazione dell'obiettivo per l'anno 2012 e seguenti, la normativa vigente prevede che sia considerata la spesa registrata nei conti consuntivi senza alcuna esclusione (ad esempio, dalle spese sostenute dall'ente capofila non è esclusa la quota di spesa gestita per conto degli altri enti locali, etc.)"* (cfr. in proposito SRC Emilia-Romagna n. 26/2012/PAR).

La logica da cui muove l'Amministrazione statale con la prefata circolare appare sintonica con quanto sopra esposto e con le esigenze palesate dal Legislatore con l'istituzione del patto di stabilità interno (PSI), nell'ottica del rispetto del più ampio patto di stabilità e crescita europeo (PSC): dato che il "conto terzi" non refluisce all'interno dei calcoli del saldo a "competenza mista" di cui al PSI, l'effetto potrebbe essere una non veritiera ricostruzione del conto economico consolidato delle pubbliche amministrazioni, circa la dimensione effettiva della spesa.

Peraltro, si fa notare che la contabilizzazione di queste operazioni nei pertinenti titoli di entrate e spese "conto proprio", per la parte di spesa imputabile agli enti dell'accordo di programma di cui il Comune è capofila, è comunque neutrale ai fini del PSI, poiché ci sarà una iscrizione di competenza per il credito da rimborso (trasferimento ricevuto come ente capofila) e correlativamente una spesa (complessiva) come ente capofila.

**P.Q.M.**

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione.

L'estensore  
(Dott. Francesco Sucameli)

Il Presidente  
(Dott. Nicola Mastropasqua)

Depositata in Segreteria il  
29 ottobre 2012  
Il Direttore della Segreteria  
(Dott.ssa Daniela Parisini)