



## LA CORTE DEI CONTI

### Sezione Regionale di Controllo per la Liguria

composta dai seguenti magistrati:

Dott. Ennio COLASANTI	Presidente
Dott.ssa Angela PRIA	Consigliere
Dott. Alessandro BENIGNI	Primo Referendario
Dott. Francesco BELSANTI	Primo Referendario
Dott. Donato CENTRONE	Referendario (relatore)
Dott. Claudio GUERRINI	Referendario

Nella camera di consiglio del 8 maggio 2014 ha assunto la seguente

#### **DELIBERAZIONE**

- Vista la lett. prot. n. 39 del 11 aprile 2014, con la quale il Presidente del Consiglio delle Autonomie locali ha trasmesso alla Sezione la richiesta di parere formulata in data 4 aprile 2014 dal Comune di Bordighera, ai sensi dell'art. 7 della legge n. 131 del 5 giugno 2003;

- Vista l'ordinanza presidenziale n. 39/2014, che ha deferito la questione all'esame collegiale della Sezione;

- Udito in camera di consiglio il magistrato relatore, Dott. Donato Centrone

#### **Premesso che**

Il Sindaco del Comune di Bordighera ha formulato una richiesta di parere avente ad oggetto l'impatto sul bilancio della stipula di un accordo di programma con altro ente pubblico (anch'esso soggetto a patto di stabilità) finalizzato alla realizzazione di un'opera pubblica di competenza di quest'ultimo (che, in base all'accordo, trasferisce le necessarie risorse finanziarie al comune istante). In particolare, il Sindaco chiede di sapere se l'intervento possa essere ricondotto ai "servizi per conto di terzi", dato che si tratta di una spesa la cui titolarità e competenza ricade su un altro ente (a sua volta soggetto al patto di stabilità interno).

#### **In merito all'ammissibilità della richiesta**

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 delle formalità previste dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 5/06/2003. Una valutazione

positiva, in punto di ammissibilità, va espressa con riguardo al profilo oggettivo. Il quesito appare, infatti, riconducibile alla materia della contabilità pubblica, quale delineata dalla deliberazione delle Sezioni Riunite della Corte dei conti n. 54/CONTR/2010 del 17/11/2010, attenendo a problematiche generali connesse alla corretta imputazione a bilancio di entrate e spese sostenute, sulla base di specifico accordo, per conto di altro comune e finalizzate alla realizzazione di un'opera pubblica.

### **Esame nel merito**

In via preliminare la Sezione precisa che la decisione in ordine all'applicazione in concreto delle disposizioni in materia di contabilità pubblica è di esclusiva competenza dell'ente locale, rientrando nella discrezionalità e responsabilità dell'amministrazione. Quest'ultimo, tuttavia, potrà orientare la sua decisione in base alle conclusioni contenute nel presente parere.

Il Sindaco chiede lumi circa la corretta contabilizzazione all'interno del bilancio del Comune della stipula di un accordo di programma con altro ente pubblico (anch'esso soggetto a patto di stabilità) finalizzato alla realizzazione di un'opera pubblica di competenza di quest'ultimo (che, in base all'accordo, trasferisce al Comune le necessarie risorse finanziarie). In particolare, chiede se l'intervento possa essere ricondotto ai "servizi per conto di terzi", dato che si tratta di una spesa la cui titolarità e competenza ricade su altro ente.

La disciplina dei servizi per conto di terzi è contenuta nell'art. 168 del TUEL, il quale specifica come le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi, ivi compresi i fondi economici, e che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, sono ordinate esclusivamente in capitoli, secondo la partizione contenuta nel regolamento interno di contabilità. Il comma 2 della medesima disposizione precisa che le previsioni e gli accertamenti d'entrata per conto di terzi conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa.

L'elemento che caratterizza, all'interno del bilancio degli enti locali, tale tipologia di posta contabile è costituita dal trattarsi di risorse che "costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente".

Al riguardo, la Corte dei conti (cfr., per esempio, Sezione Liguria, n. 1/2012, Sezione Lombardia, n. 409/2012/PORSE e n. 214/2013/PRSE; Sezione Basilicata, n. 83/2013) ha più volte evidenziato come le entrate e le spese per conto di terzi rappresentano per l'ente un credito e, al tempo stesso, un debito e, per tale motivo, devono palesare immediatamente la loro natura nella collocazione di bilancio (cfr. art. 168 TUEL).

Nella deliberazione n. 83/2013/PAR, la Sezione Basilicata ha precisato (sulla scorta di numerosi precedenti, cfr., ex multis, le deliberazioni n. 62/2012/PRSP, 64/2012/PRSP, 69/2012/PRSP, 71/2012/PRSP, n. 175/2012/PAR), che possono correttamente essere contabilizzate tra i servizi per conto terzi solo quelle entrate e spese che, per il solo fatto della riscossione o del pagamento di una somma, fanno sorgere automaticamente per l'ente locale l'impegno a pagare (ad un determinato creditore) o il diritto ad ottenere il rimborso (da un

determinato debitore) della stessa somma. Devono, al contrario, essere escluse sia le entrate e le spese per funzioni delegate dalla Regione, sia quelle poste cui sia sottesa la realizzazione di un fine istituzionale dell'ente locale e un interesse diretto della collettività amministrata, indipendentemente dalla fonte di finanziamento.

Allo stesso modo la scrivente Sezione regionale di controllo, nella deliberazione n. 1/2012, ha ribadito (in conformità alle precedenti deliberazioni n. 29/2011, n. 36/2011 e n. 38/2011) la tassatività delle voci che possono essere imputate nei servizi in conto terzi al fine di evitare alterazioni alle risultanze contabili dell'ente locale.

Sotto quest'ultimo profilo, come noto, l'utilizzo non corretto dei capitoli afferenti alle entrate per conto di terzi costituisce una comune modalità di elusione degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno (cfr., da ultimo, Circolare MEF RGS n. 6 del 18/02/2014 alle cui esemplificazioni può farsi rinvio; per una specifica ipotesi di elusione del patto di stabilità interno a mezzo di non corretta imputazione di entrate e spese ai servizi per conto di terzi si rinvia alla deliberazione della Sezione Lombardia n. 409/2012/PRSE).

I principi contabili, approvati il 12 marzo 2008 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, costituito presso il Ministero degli Interni (Principio n. 2, "Gestione del sistema di bilancio, lett. c "Acquisizione delle entrate, punti n. 25 e 61), chiariscono che le entrate da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile. In particolare, riguardano tassativamente:

a) le ritenute erariali, ad esempio le ritenute d'acconto IRPEF, ed il loro riversamento nella tesoreria dello Stato;

b) le ritenute effettuate al personale ed ai collaboratori di tipo previdenziale, assistenziale o per conto di terzi, come ad esempio le ritenute sindacali o le cessioni dello stipendio, ed il loro riversamento agli enti previdenziali, assistenziali ecc.;

c) i depositi cauzionali, ad esempio su locazioni di immobili, sia quelli a favore dell'ente sia quelli che l'ente deve versare ad altri soggetti;

d) il rimborso dei fondi economici anticipati all'economista;

e) i depositi e la loro restituzione per spese contrattuali;

f) le entrate e le spese per servizi rigorosamente effettuati per conto di terzi.

Per tali poste contabili, precisano i principi dell'Osservatorio, ad ogni accertamento di entrata consegua, automaticamente, un impegno di spesa di pari ammontare.

Elementi di supporto interpretativo si traggono, altresì, dal DPCM 28/11/2011, Allegato 2, "Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria" (concernente la sperimentazione della disciplina dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni e degli enti locali ai sensi dell'art. 36 del d.lgs. n. 118/2011), nel quale si precisa come i servizi per conto di terzi comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità e autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle

effettuate come sostituto di imposta.

Sulla scorta di tale definizione l'Allegato 2 al DPCM 28/11/2011 precisa che l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi o destinatari della spesa. Su tale base il predetto Principio contabile ritiene che, ad esempio, abbiano natura di "servizi per conto terzi":

- le operazioni svolte dall'ente come "capofila", solo come mero esecutore della spesa, nei casi in cui l'ente riceva risorse da trasferire a soggetti già individuati, sulla base di tempi e di importi predefiniti;

- la gestione della contabilità svolta per conto di un altro ente (anche non avente personalità giuridica) che ha un proprio bilancio di previsione e di consuntivo.

Invece, non hanno natura di "servizi per conto di terzi" e, di conseguenza, devono essere contabilizzate negli altri titoli del bilancio:

- le spese sostenute per conto di un altro ente che comportano autonomia decisionale e discrezionalità, anche se destinate ad essere interamente rimborsate (quali le spese elettorali sostenute dai comuni per altre amministrazioni pubbliche, le spese di giustizia, ecc);

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica) che non ha un proprio bilancio nel quale contabilizzare le medesime operazioni;

- i finanziamenti comunitari, anche se destinati ad essere spesi coinvolgendo altri enti, nei casi in cui non risultino predefiniti tempi, importi e destinatari dei successivi trasferimenti;

- le operazioni in attesa di imputazione definitiva al bilancio.

Sulla scorta di quanto sinora esposto il Comune potrà reperire le adeguate coordinate interpretative, apparendo evidente come, in assenza di esame del testo dell'accordo di programma e dei conseguenti diritti e obblighi delle parti e nei confronti dei terzi (non ammissibile in sede di esercizio della funzione consultiva), non risulta possibile effettuare ulteriori approfondimenti del quesito in esame, posto dal Comune istante.

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

nelle considerazioni esposte è il parere della Sezione

Il Relatore  
(f.to Donato Centrone)

Il Presidente  
(f.to Ennio Colasanti)

Depositata in Segreteria il 9 maggio 2014  
Per Il preposto alla Segreteria  
(f.to dott. Claudio Di Marino)