



**REPUBBLICA ITALIANA**

**LA**

**CORTE DEI CONTI**

**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA**

**LOMBARDIA**

composta dai magistrati:

dott. Gianluca Braghò	Presidente f.f.
dott. Donato Centrone	Referendario
dott. Andrea Luberti	Referendario
dott. Paolo Bertozzi	Referendario
dott. Cristian Pettinari	Referendario relatore
dott. Giovanni Guida	Referendario
dott.ssa Sara Raffaella Molinaro	Referendario

**nell'Adunanza del 10 dicembre 2014**

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. 14/2000 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;

vista la legge 5 giugno 2003, n. 131;

vista la legge 23 dicembre 2005, n. 266, art. 1, commi 166 e seguenti;  
visto il decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, art 3, comma 1, lett. e).

Udito il relatore, dott. Cristian Pettinari.

### **FATTO**

1.- In seguito all'esame della relazione redatta, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e segg., della legge 23 dicembre 2005, n. 266, dall'organo di revisione dei conti del Comune di Solza (Rendiconto per l'esercizio 2012), il Magistrato Istruttore avviava un'indagine sulla gestione dell'ente locale. In particolare, nell'ambito dell'istruttoria svolta, chiedeva, con riferimento ai dati riportati nel questionario (come successivamente sostituito), di fornire ulteriori delucidazioni in merito:

a) alla differenza di parte corrente negativa nel 2012 per € -154.712,89 (derivante anche da un'operazione di ripiano delle perdite d'esercizio dell'Azienda speciale Farmacia comunale);

b) al volume dell'anticipazione di tesoreria utilizzata nell'anno (€ 248.901,85 per 170 giorni), nonché alle ragioni del ricorso all'istituto; in particolare, si rilevava nel corso di detto esame che il Comune – che aveva già utilizzato l'anticipazione nel corso del 2011, per un ammontare pari ad € 743.809,68 per 129 giorni, chiudendo l'anno indicato con la mancata restituzione dell'importo di € 12.579,80 – nel corso del 2012 ha aumentato il numero dei giorni di anticipazione, sia pure riducendo l'importo impiegato; il Comune, nel questionario, dà altresì atto del ricorso all'istituto anche nel 2013 (dall'istruttoria, come meglio di seguito riportato, è emerso che tale ricorso è stato indotto dalla mancata riscossione dell'ICI in riferimento a tre contribuenti);

c) ai dati relativi ai c.d. servizi conto terzi, all'interno dei quali è iscritto un impegno, per l'anno 2011, di € 38.600,00 come rimborso di somme anticipate all'Azienda Speciale Farmacia Comunale;

d) alla sussistenza di debiti fuori bilancio per € 158.836,02, determinati, come emerso in sede di istruttoria, dai disavanzi degli esercizi 2009, 2010 e 2011 della predetta farmacia.

Nel corso dell'istruttoria l'ente aveva chiarito che: a) il valore negativo della gestione di competenza è stato determinato dalla gestione dei residui

ed, in particolare, da un'operazione di ripiano delle perdite di esercizio, a mezzo di remissione del debito, dell'azienda speciale negli anni 2009, 2010 e 2011, secondo lo statuto aziendale (delibera del Consiglio comunale n. 27 del 23 novembre 2012); b) il ricorso all'anticipazione di tesoreria è stato determinato dal mancato incasso di tributi (ICI) per € 367.652,86, rispetto a cui si sono istaurati procedimenti civili per il recupero dei crediti; al 31 dicembre 2011 l'anticipazione era stata regolarmente rimborsata alla tesoreria, ma non regolarizzata dal punto di vista contabile; c) con riferimento ai dati relativi ai servizi conto terzi per l'anno 2011, voce "Altre per servizi conto terzi" – ed in particolare con riguardo alla somma di € 38.600,00, iscritta a titolo di rimborsi di somme anticipate all'Azienda Speciale Farmacia comunale –, i corrispondenti residui attivi e passivi sono stati eliminati nel corso del 2012; d) quanto infine ai debiti fuori bilancio riconosciuti nel 2012, essi sono dipesi dal riconoscimento di complessivi € 158.836,02 quali disavanzi dell'azienda speciale (delibera del Consiglio comunale n. 27 del 23 novembre 2012).

L'organo di revisione, quanto al valore negativo della gestione, ha osservato che esso è stato comunque ripianato mediante l'applicazione dell'avanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2011; ha altresì osservato che sia il ricorso all'anticipazione di tesoreria (in parte peraltro dipeso dalla mancata riscossione dei crediti tributari) sia il riconoscimento di debiti fuori bilancio sono stati determinati dai rapporti in essere con l'azienda speciale.

2.- A seguito dell'esame effettuato sulla documentazione inviata, il Magistrato istruttore riteneva sussistessero i presupposti per l'effettuazione della procedura prevista dall'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, e, pertanto, chiedeva al Presidente della Sezione di fissare apposita adunanza per l'esame collegiale della questione.

3.- Il Presidente fissava l'adunanza del 10 dicembre 2014 per l'esame della situazione del Comune (ord. n. 380/2014).

4.- Con nota depositata in data 5 dicembre 2014 (prot. C.C. 17972), il Sindaco del comune di Solza trasmetteva una dettagliata relazione sull'oggetto della convocazione, deducendo in particolare le seguenti circostanze.

4.1.- Quanto ai rapporti con l'azienda speciale, l'ente ha riferito che a) nel 2009 veniva istituita un'azienda speciale volta alla gestione di una farmacia comunale, azienda a cui veniva concesso un credito di € 250.000,00 (delibera di giunta n. 30 del 16 aprile 2009), poi erogato, in più soluzioni, per € 200.000,00 (di cui € 20.000,00 rimborsati); b) tali operazioni sono state contabilizzate nelle cc.dd. "partite di giro" "anziché essere allocate ad entrata titolo IV categoria 6 e in uscita titolo II intervento 10"; c) tale credito, successivamente rateizzato in nove rate (delibera di giunta n. 10 del 10 marzo 2011), non è stata restituito dall'azienda ed il Comune: i) ha riconosciuto un corrispondente debito fuori bilancio ex art. 194 T.U.E.L. (deliberazione consiliare n. 27 del 23 novembre 2012) per la rinuncia parziale alla riscossione del credito residuo per € 158.836,02; ii) con la variazione d'assestamento del bilancio ha applicato l'avanzo di amministrazione per il medesimo ammontare, "iscrivendo a tal fine una posta in uscita all'intervento 1120508, con successiva emissione di un mandato di pagamento"; iii) ha quindi riscritto il credito vantato al titolo IV cat. 6 dell'entrata come maggiore residuo attivo anno 2011 (al di fuori dunque della competenza 2012); iv) ha infine emesso una reversale d'incasso in compensazione per € 158.836,02 ed ha mantenuto iscritto a bilancio l'importo di € 21.163,98 quale credito residuo vantato dal Comune nei confronti della farmacia comunale, contabilizzato anche a patrimonio.

4.2.- Quanto all'anticipazione di tesoreria, l'ente ha confermato sia le ragioni del ricorso all'istituto dedotte in istruttoria – e cioè, da un lato, le "azioni relative alla farmacia comunale" e, dall'altro, la "forte contrazione delle riscossioni ICI e TARSU provenienti dai principali contribuenti locali (aziende), interessati da situazioni di grave crisi sfociate in procedure concordatarie e fallimentari" – sia la circostanza che, al 31 dicembre 2011, l'ente non disponeva della liquidità necessaria per coprire l'anticipazione residua di € 12.579,80, regolarmente riportata sul conto del patrimonio. Al riguardo, l'ente ha chiarito che "sul piano contabile non è stato rilevato l'impegno residuo per la restituzione dell'anticipazione concessa", pertanto "l'anticipazione è stata restituita nel 2012 imputando i mandati a competenza e non a residuo".

4.3.- In riferimento all'esistenza di un residuo attivo di € 38.600,00 iscritto nei cc.dd. "residui conto terzi" a titolo di "rimborsi di somme anticipate all'Azienda Speciale Farmacia Comunale", l'ente ha chiarito che esso si ricollega alla concessione di credito all'azienda speciale prevista nella delibera

di giunta n. 71 del 15 dicembre 2011; che il corrispondente residuo attivo è stato eliminato e che, con il riaccertamento dei residui per il rendiconto 2014, si provvederà ad eliminare anche il relativo residuo passivo, "erroneamente mai eliminato".

5.- Alla richiamata adunanza, per l'amministrazione comunale di Solza sono comparsi il Segretario comunale, il Revisore dei conti e l'Assessore al bilancio.

6.- Svoltata la relazione del Magistrato sull'istruttoria, i comparenti hanno preso la parola e hanno spiegato: a) le circostanze di fatto che hanno condotto l'ente a costituire l'azienda speciale per la gestione della farmacia comunale; b) le caratteristiche della dotazione di tale azienda; c) le prospettive economico-patrimoniali della stessa sia dal punto di vista gestionale sia con riferimento ad un'eventuale alienazione.

#### **DIRITTO**

1.- La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'art. 1, comma 166, ha previsto che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti svolgano verifiche ed accertamenti sulla gestione finanziaria degli Enti locali, esaminando, per il tramite delle relazioni trasmesse dagli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, i bilanci di previsione ed i rendiconti.

La magistratura contabile ha sviluppato le indicate verifiche in linea con le previsioni contenute nell'art. 7, comma 7, della legge 5 giugno 2003, n. 131, quale controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, che ha la caratteristica di finalizzare le verifiche all'adozione di effettive misure correttive da parte degli Enti interessati (tra le ultime, v. questa Sezione, deliberazione n. 194/2014/PRSE).

L'art 3, comma 1, lett. e), del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213, ha introdotto nel T.U.E.L. l'art. 148-*bis* (intitolato "Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali"), il quale prevede che le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti esaminino i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali per la verifica: a) del rispetto degli obiettivi annuali posti dal Patto di stabilità interno; b) dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, sesto comma, della Costituzione; c) della sostenibilità dell'indebitamento; d) dell'assenza

di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva futura, gli equilibri economico-finanziari degli enti. Ai fini della verifica in questione la magistratura contabile deve accertare che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici locali e di servizi strumentali.

In base all'art. 148-*bis*, comma 3, del T.U.E.L., qualora le Sezioni regionali della Corte accertino la sussistenza "di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria, o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il Patto di stabilità interno", gli Enti locali interessati sono tenuti ad adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione della delibera di accertamento, "i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio", e a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi sono idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. In caso di mancata trasmissione dei provvedimenti correttivi o di esito negativo della valutazione, "è preclusa l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria".

Come precisato dalla Corte costituzionale (sentenza n. 60 del 2013), l'art. 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'art. 148-*bis* del decreto legislativo n. 267 del 2000, introdotto dall'art. 3, comma 1, lett. e), del decreto legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale, finalizzate ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano pertanto su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa di natura collaborativa, almeno per quel che riguarda gli esiti. Queste verifiche sono compatibili con l'autonomia di Regioni, Province e Comuni, in forza del supremo interesse alla legalità costituzionale finanziaria e alla tutela dell'unità economica della Repubblica (artt. 81, 119 e 120 Cost.).

Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'art. 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma premesso all'art. 97 Cost., richiama il complesso delle pubbliche

amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, ad assicurare l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico.

Qualora le irregolarità esaminate dalla Sezione regionale non siano così gravi da rendere necessaria l'adozione della pronuncia di accertamento prevista dall'art. 148-*bis*, comma 3 del T.U.E.L., siffatta funzione del controllo sui bilanci suggerisce di segnalare agli Enti anche irregolarità contabili non gravi, soprattutto se accompagnate da sintomi di criticità o da difficoltà gestionali, al fine di prevenire l'insorgenza di situazioni di deficitarietà o di squilibrio, idonee a pregiudicare la sana gestione finanziaria.

In ogni caso, l'Ente interessato è tenuto a valutare le segnalazioni ricevute e a porre in essere interventi idonei per addivenire al loro superamento.

Al riguardo, si deve rilevare che l'esame della Corte è limitato ai profili di criticità ed irregolarità espressamente trattati nella pronuncia, sicché l'assenza di uno specifico rilievo su altri profili non può essere considerata quale implicita valutazione positiva.

2.- In particolare, l'esame della relazione redatta ai sensi dell'art. 1, comma 166, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria per il 2006) dal Revisore dei conti del Comune di Solza, in ordine alle risultanze del Rendiconto relativo all'esercizio 2012, alla luce dell'attività istruttoria svolta come ricostruita in punto di fatto, consente a questa Sezione di accertare l'eventuale sussistenza "di squilibri economico-finanziari" ovvero la violazione di norme finalizzate a garantire "la regolarità della gestione finanziaria" in riferimento al predetto Comune.

Al riguardo, pur rilevata l'assenza di irregolarità tali da integrare una pronuncia ex art. 148-*bis* T.U.E.L., si osserva quanto segue in ordine alle specifiche criticità esaminate.

2.1.- Quanto al primo punto, si osserva che l'Ente ha approvato il Rendiconto consuntivo 2012 con una differenza di parte corrente negativa per € -154.712,89 – sostanzialmente derivante, come emerso nel corso dell'istruttoria, da un'operazione di ripiano delle perdite d'esercizio dell'Azienda speciale Farmacia comunale –, differenza comunque ripianata, come rilevato dall'organo di revisione, mediante l'applicazione dell'avanzo di amministrazione risultante dal rendiconto 2011.

A seguito della sostituzione del Questionario, il dato è stato rettificato dall'ente in € -117.399,48. A tale differenza di parte corrente sono stati poi applicati un avanzo di amministrazione di € 158.836,02 ed entrate derivanti dal contributo per permessi di costruire per € 9.988,22, con un saldo complessivo di parte corrente, al netto delle variazioni, positivo per € 51.424,76.

Al riguardo, la Sezione non può fare a meno di osservare che principi di sana e corretta gestione impongono all'ente locale di commisurare le spese correnti alle risorse disponibili derivanti dalle entrate correnti, ossia dalle entrate tributarie, dai trasferimenti dallo Stato e da altri enti e dalle entrate extratributarie (Titoli I - II - III). In relazione a questa esigenza, l'art. 162 del T.U.E.L. stabilisce che la situazione corrente, come definita al comma 6, deve essere in equilibrio e non possa avere altra forma di finanziamento, salvo le eccezioni previste dalla legge. Per tale ragione, la norma prevede che le entrate ordinarie siano tali da far fronte alle spese del Titolo I e di (parte del) Titolo III.

In proposito, non si può non osservare che, se lo squilibrio si ripete nel tempo, ciò è indice di una spesa che è divenuta strutturalmente superiore alle entrate ed i rimedi che l'ente deve adottare debbono essere maggiormente incisivi e complessi poiché devono consistere, alternativamente o congiuntamente, in una progressiva riduzione della spesa o in un aumento delle entrate ordinarie (primi tre Titoli).

In presenza di una "differenza di parte corrente" negativa, la legge prevede che alcune entrate (per loro natura in conto capitale o non aventi carattere ordinario) possano essere utilizzate a copertura di detta differenza. Fra queste, i contributi per permessi di costruire che possono essere ancora, in parte, destinati a spesa corrente (art. 2, comma 8, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, la cui vigenza è stata prorogata con l'art. 10 comma 4-ter del decreto legge n. 35 del 2013, convertito con legge n. 64 del 2013, fino al 2014); parimenti, in linea generale può essere in tal caso applicato l'avanzo di amministrazione.

Nel caso di specie, il comune ha applicato alla differenza di parte corrente negativa verificatasi nel 2012 in parte l'avanzo di amministrazione per € 158.836,02 e, in parte, entrate derivanti dal rilascio di permessi di

costruire per € 9.988,22, ottenendo così nel medesimo anno, come s'è detto, un saldo di parte corrente positivo (al netto delle variazioni).

La giurisprudenza di questa Sezione ha peraltro chiarito che l'utilizzo di entrate diverse per la copertura di spese correnti, pur permesso entro determinati limiti percentuali dalla legge, non può che essere temporaneo, per il periodo necessario a ricondurre la situazione dell'Ente ad un ordinario equilibrio di parte corrente (sull'uso di entrambe le fonti, si rinvia diffusamente a questa Sezione, deliberazioni n. 281/2012/PRSE, n. 89/2014/PRSE, n. 226/2014/PRSE). Si tratta, inoltre, di risorse caratterizzate da un'aleatorietà intrinseca, posto che non dipendono dalla sola volontà dell'Ente, ma dalla complessiva situazione economica e di mercato. Ad esempio l'entrata derivante da oneri di urbanizzazione è in particolare collegata agli interventi edilizi e, quindi, può crescere o diminuire secondo l'intensità dell'attività assentita sul territorio e non può, se non in minima parte, essere considerata costante.

Si richiama altresì l'attenzione dell'ente circa il fatto che la differenza di parte corrente negativa è stata in parte (sia pur minima) compensata, nel 2012, dall'applicazione di un avanzo di amministrazione; al riguardo, si deve rilevare che il comma 3-*bis* dell'art. 187 T.U.E.L. stabilisce che l'avanzo di amministrazione non vincolato non può essere utilizzato, fra l'altro, nel caso in cui l'ente si trovi in una situazione di anticipazione di tesoreria (v. *infra*). Per un'interpretazione della portata precettiva di tale disposizione si rinvia alla deliberazione n. 310/2013/SRCPIE/PAR della Sezione regionale di controllo per il Piemonte.

Al riguardo, poi, si sottolinea come sia destinato a divenire cogente, in forza di quanto statuito dalla legge n. 243 del 2012 (art. 9, comma 1, lett. *b*), l'obbligo di perseguire un equilibrio di bilancio inteso non solo come saldo non negativo, in termini di competenza e di cassa, tra le entrate finali e le spese finali, ma anche quale saldo non negativo, sempre in termini di competenza e di cassa, tra le entrate correnti e le spese correnti, incluse le quote di capitale delle rate di ammortamento dei prestiti.

Anche se le disposizioni da ultimo richiamate si applicheranno dall'esercizio 2016 (cfr. art. 21, comma 3, della citata legge n. 243 del 2012), è da ritenersi comunque opportuno che l'Ente attui sin d'ora una

gestione finanziaria diretta ad assicurare anche a consuntivo sia l'equilibrio della gestione di competenza sia l'equilibrio di parte corrente.

2.2.- Quanto al ricorso alle anticipazioni di tesoreria, si è rilevato in istruttoria che nell'anno 2012 il Comune di Solza ha fatto ricorso all'istituto per 170 giorni, per un ammontare complessivo di € 248.901,85; è emerso altresì che l'ente locale aveva già utilizzato detta anticipazione nel corso del 2011, per un ammontare pari ad € 743.809,68 per 129 giorni, e che al 31 dicembre 2011 presentava un'anticipazione non restituita pari ad € 12.579,80; il Comune, nel questionario, dà altresì atto del ricorso all'istituto anche nel 2013.

Nel corso dell'istruttoria si è potuto accertare che detta anticipazione è dipesa, in parte, dalle "azioni relative alla farmacia comunale" intraprese dall'ente locale e, in parte, dalla "forte contrazione delle riscossioni ICI e TARSU provenienti dai principali contribuenti locali (aziende), interessati da situazioni di grave crisi sfociate in procedure concordatarie e fallimentari".

Come già affermato da questa Sezione con la delibera n. 270/2013, l'anticipazione di tesoreria è una forma di finanziamento a breve termine, cui l'ente ricorre per far fronte a momentanei problemi di liquidità e può essere ottenuta previa richiesta corredata da una delibera di Giunta. Sulla somma concessa in anticipazione maturano interessi passivi per il periodo nel quale essa viene effettivamente utilizzata. Al riguardo, si segnala che, ai sensi dell'art. 195 T.U.E.L., il Comune può ricorrere all'utilizzo di entrate a specifica destinazione prima di utilizzare le anticipazioni di tesoreria.

Lo specifico ammontare dell'anticipazione di tesoreria fruibile dall'ente locale ex art. 222 T.U.E.L. va commisurato, in modo costante, al saldo sussistente fra anticipazioni e restituzioni *medio tempore* intervenute nell'anno (v. Sezioni Autonomie, deliberazione n. SEZAUT/23/2014/QMIG).

Nel caso in esame, peraltro, il ricorso all'anticipazione di tesoreria s'è ripetuto negli anni (e nel 2011 non è stata totalmente restituita al 31 dicembre); occorre dunque sottolineare che la fattispecie è sintomo di possibili anomalie gestionali. La situazione deve essere di conseguenza segnalata all'attenzione del Consiglio comunale poiché il ricorso a tale forma d'indebitamento, soprattutto se reiterato nel tempo, oltre a produrre un aggravio finanziario per l'ente, potrebbe finanche costituire il sintomo di latenti squilibri nella gestione finanziaria e potrebbe mascherare forme di

finanziamento a medio/lungo termine. Di conseguenza, è necessario che l'Amministrazione prosegua nell'analisi e nel monitoraggio delle cause che hanno determinato gli squilibri nella gestione di cassa e adotti di conseguenza le misure idonee, in particolare definendo i rapporti con l'azienda speciale che gestisce la farmacia comunale (v. *infra*).

2.3.- Quanto ai dati relativi agli accertamenti ed agli impegni dei c.d. servizi conto terzi – ed in particolare iscritti nella voce "Altre per servizi conto terzi" – dalla disamina dei dati rettificati del questionario sono risultati somme iscritte a titolo di "rimborso da farmacia e da altri debitori per somme anticipate" per € 40.000,00 (anno 2011) e € 10.475,70 (anno 2012); in particolare, dall'istruttoria è emerso che l'impegno residuo di € 38.600,00, ivi iscritto, è connesso ad una concessione di credito a detta azienda, contabilizzata in tal modo anziché, come lo stesso ente prospetta nelle memorie istruttorie, al titolo IV, categoria 6, dell'entrata ed al titolo II, intervento 10, dell'uscita. La complessa operazione di bilancio avente ad oggetto tale credito è stata prima ricostruita.

La giurisprudenza di questa Corte (v. in particolare la deliberazione della Sezione regionale di controllo per la Liguria n. 58/2014/PAR) ha ricostruito l'istituto nei seguenti termini.

Ai sensi dell'art. 168 del T.U.E.L. 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. Le previsioni e gli accertamenti d'entrata conservano l'equivalenza con le previsioni e gli impegni di spesa.

I Principi contabili, approvati in data 18 novembre 2008 dall'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali, costituito presso il Ministero dell'Interno (mantenenti il proprio valore interpretativo in attesa dell'entrata in vigore, dal 2015, dei principi allegati al decreto legislativo n. 118 del 2011), prevedono, al paragrafo "Gestione nel sistema del bilancio", lett. c, punti 25 e 61, che le entrate e le spese da servizi conto terzi devono essere limitate a quelle strettamente previste dall'ordinamento finanziario e contabile, con responsabilità del servizio finanziario sulla corretta imputazione. Le entrate e le spese da servizi conto terzi 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 ed assistenziali;
- 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.

In aderenza a tali principi, più volte le Sezioni regionali di controllo (cfr., per esempio, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 12/2014/PAR; Sezione regionale di controllo per la Liguria, deliberazione n. 118/2011/PRSE; Sezione regionale di controllo per la Basilicata, deliberazione n. 175/2012/PAR) hanno ribadito che possono 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.

Sono dunque da ritenere imputabili fra le partite di giro, in definitiva, le entrate e le spese effettuate in assenza di qualsiasi discrezionalità da parte dell'ente locale.

Si ricorda, infine, come l'art. 3 del decreto legislativo n. 118 del 2011 prevede che, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le amministrazioni pubbliche territoriali conformino la propria gestione ai principi contabili generali contenuti nell'allegato 1 al detto decreto, nonché ai principi contabili applicati della programmazione (allegato n. 4/1), della contabilità finanziaria (allegato n. 4/2), della contabilità economico-patrimoniale (allegato n. 4/3) e del bilancio consolidato (allegato n. 4/4).

Il Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (allegato 4/2, paragrafo 7.1) fornisce una rinnovata, e precisa, definizione dei servizi per conto terzi, comprendenti le transazioni poste in essere per conto di altri

soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente, quali quelle effettuate come sostituto di imposta.

Inoltre, sono classificate in tal modo le transazioni riguardanti i depositi dell'ente presso terzi, i depositi di terzi presso l'ente, la cassa economale, le anticipazioni erogate dalla tesoreria statale alle regioni per il finanziamento della sanità ed i relativi rimborsi.

Ai fini dell'individuazione delle operazioni per conto di terzi, l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione: ammontare, tempi e destinatari della spesa. Pertanto, hanno, ad esempio, natura di servizi per conto terzi, secondo il Principio contabile applicato:

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

- la riscossione di tributi e di altre entrate per conto di terzi (in questo caso, il principio precisa che l'ente incaricato di riscuotere tributi o altre entrate per conto terzi provvede all'accertamento/incasso e all'impegno/pagamento dell'intero importo del tributo/provento tra i servizi per conto terzi; l'eventuale compenso trattenuto o l'eventuale quota di tributo di competenza sono registrati attraverso il versamento all'entrata del proprio bilancio di una quota del mandato emesso e imputato alla spesa per conto terzi).

Viceversa non hanno natura di "servizi per conto di terzi" e, di conseguenza, devono essere contabilizzati 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...);

- le operazioni svolte per conto di un altro soggetto (anche non avente personalità giuridica, comprese le articolazioni organizzative dell'ente stesso) 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.

Ne consegue l'irregolarità, nel caso di specie, della predetta imputazione (che però si riferisce all'anno 2011), dato che – per come congegnata la concreta iscrizione contabile e ferma comunque restando la valutazione, che spetta all'ente operare, circa l'opportunità della stessa opzione sottostante per l'erogazione del servizio con tali modalità – rispetto a dette voci l'ente ha concorso, quantomeno, alla definizione dell'ammontare e dei tempi della spesa.

2.4.- Nell'esame del questionario relativo al rendiconto 2012 e nel corso della successiva istruttoria è altresì emersa la sussistenza di debiti fuori bilancio – riconosciuti ex art. 194, comma 1, lett. b), del T.U.E.L. – per € 158.836,02, determinati dai disavanzi degli esercizi 2009, 2010 e 2011 della predetta farmacia. Al 31 dicembre 2012 sussistono inoltre debiti fuori bilancio ancora da riconoscere.

La complessa operazione di bilancio avente ad oggetto tali debiti è stata prima ricostruita.

2.4.1.- Al riguardo è opportuno preliminarmente richiamare i principi generali che regolano la materia del riconoscimento dei debiti fuori bilancio ex art. 194 T.U.E.L. In particolare, la disciplina contenuta nel T.U.E.L. si incentra sulle modalità di riconoscimento, da parte dell'ente, del debito, senza fornire una precisa nozione legislativa della fattispecie.

Una definizione di debito fuori bilancio si rinviene nei principi contabili, da cui emerge che esso rappresenta, nella sostanza, un'obbligazione assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano l'assunzione degli impegni ed i procedimenti di spesa degli enti locali.

La contabilità pubblica, d'altra parte, regola analiticamente la procedura della spesa (e, in particolare, la fase che disciplina l'assunzione degli impegni) perché l'azione della Pubblica Amministrazione non è nella disponibilità del singolo ente, ma è funzionale a garantire alla collettività di riferimento che detta azione si svolga nel rispetto del principio di legalità.

Dunque, come ha già avuto modo di ricordare questa Sezione, «ogni azione difforme deve essere valutata con particolare attenzione e può

essere fatta propria dall'ente solo laddove le norme di contabilità lo permettano, con la specifica osservanza delle forme stabilite dalla legge» (v. questa Sezione, deliberazioni nn. 522/2010/PAR; 338/2011/PRSE; 322/2012/PRSE).

L'attuale formulazione del T.U.E.L. prevede cinque tipologie di debiti definiti "fuori bilancio" che possono essere riconosciuti legittimi dal Consiglio comunale o da quello provinciale (artt. 191 e 194 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267). Dunque, l'art. 194 del T.U.E.L. introduce un'elencazione tassativa dei casi in cui è possibile riconoscere legittimamente debiti non previsti in sede di programmazione annuale e di bilancio. La norma *de qua* ha, altresì, la funzione di individuare l'ambito e la procedura finalizzata a far sì che l'obbligazione giuridica di pagamento del debito venga effettivamente imputata all'ente.

L'attuale normativa contenuta nel T.U.E.L., dunque, «permette di appurare che si è passati da una logica legislativa diretta a stabilire procedure di sanatoria delle gestioni contabili irregolari», ad una diversa prospettiva «nella quale il fenomeno è stato preso in considerazione al fine di individuare alcune figure sintomatiche di obbligazioni a carico dell'ente sorte al di fuori delle ordinarie procedure di contabilità» (v. questa Sezione, deliberazione n. 522/2010/PAR del 28 aprile 2010).

Chiarito che l'art. 194 del T.U.E.L. è una norma di carattere eccezionale, ne consegue che l'ente locale non può effettuare spese in difformità dai procedimenti disciplinati dalla legge, ma può solo, nei casi previsti e tipizzati dalla norma *de qua*, ricondurre particolari tipologie di spesa nel complessivo sistema di bilancio; ciò, peraltro, con la necessaria tempestività, consustanziale alla descritta *ratio* legislativa e del sistema giuscontabile.

4.1.2.- Peraltro, si deve al riguardo rilevare che l'istruttoria ha chiarito che i debiti fuori bilancio per € 158.836,02 – riconosciuti ex art. 194, comma 1, lett. b), del T.U.E.L. – sono stati determinati dai disavanzi degli esercizi 2009, 2010 e 2011 dell'azienda speciale che gestisce la farmacia comunale (per l'analitica ricostruzione della complessiva operazione economica v. *supra*).

Al riguardo, non si può non rilevare che, secondo l'art. 114, commi 1, 3 e 4, del T.U.E.L., l'azienda speciale è un ente strumentale dell'ente locale

dotato di personalità giuridica, di autonomia imprenditoriale (la responsabilità gestionale compete al direttore) e di proprio statuto, approvato dal consiglio comunale o provinciale; tale azienda – sia pure in forza di una previsione che entrerà pienamente in vigore nel 2015 (v. l'art. 80, comma 1, del decreto legislativo n. 118 del 2011, come modificato dal decreto legislativo n. 126 del 2014) – deve conformare la propria attività a criteri di efficacia, efficienza ed economicità ed ha altresì l'obbligo dell'equilibrio economico.

La legge di stabilità 2014 (legge 24 dicembre 2013, n. 147, commi 550 - 569) ha inoltre previsto che, nel caso di aziende speciali, istituzioni o società partecipate dalle pubbliche amministrazioni in perdita – che presentino cioè un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo –, a partire dal 2015 gli enti di riferimento debbano accantonare nell'anno successivo in un apposito fondo vincolato un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, facendo quindi ridondare la perdita sulla stessa amministrazione di riferimento.

È dunque evidente che il Comune deve provvedere ad una ridefinizione dei rapporti con l'azienda speciale e ad una complessiva valutazione degli equilibri economici della gestione della stessa; anche in considerazione degli obblighi che entreranno in vigore a partire dal 2015.

In ogni caso (v. la deliberazione di questa Sezione n. 535/2012/PAR), *medio tempore*, pur sussistendone i requisiti, ogni opzione che determini la traslazione di un rischio o di un risultato economico negativo in capo all'ente, stante l'autonomia imprenditoriale di cui l'azienda speciale gode, dovrebbe mostrare un'adeguata razionalità economica, nonché "deve corrispondere ad uno specifico e concreto pubblico interesse, la cui esistenza va motivata alla luce degli scopi istituzionali e della necessità di perseguire i canoni di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa (art. 97 della Costituzione, artt. 1 e 3 della legge n. 241 del 1990).

Pertanto, non si può non sollecitare il Comune ad esercitare i poteri di vigilanza sull'azienda di cui ai commi 6 ed 8 dell'art. 114 T.U.E.L. e ad adottare ogni conseguente determinazione.

2.5.- Di tali principi l'ente deve tener conto, sin da ora, nella propria futura attività gestionale.

**P.Q.M.**

la Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Regione Lombardia, con riferimento al Comune di Solza,

**ACCERTA**

1. uno squilibrio di parte corrente nell'anno 2012 come indicato in motivazione;

**INVITA**

l'Amministrazione comunale di Solza a:

- adottare provvedimenti per rimuovere le cause che hanno determinato lo squilibrio di parte corrente registrato nell'anno 2012;
- procedere ad una costante ed attenta verifica dell'equilibrio della gestione di cassa, monitorando le cause del fenomeno contabile riscontrato ed accertando che il protrarsi di tale comportamento non costituisca sintomo dell'esistenza di latenti squilibri nella gestione dell'ente;
- assumere idonee iniziative al fine di ripristinare e mantenere gli equilibri economici dell'azienda speciale, ovvero, nella propria autonomia, dismettere la relativa attività, anche in considerazione dei vincoli legislativi progressivamente introdotti nell'ordinamento al riguardo;

con riserva di disporre le verifiche sull'osservanza delle predette indicazioni nell'ambito delle successive attività di controllo;

**DISPONE**

la trasmissione della presente pronuncia al Sindaco del Comune di Solza;

**DISPONE**

che quest'ultimo, nella sua qualità di legale rappresentante dell'ente, informi il Presidente del Consiglio comunale affinché comunichi all'organo consiliare i contenuti della presente delibera;

**DISPONE**

la trasmissione, a mezzo sistema SIQUEL, della presente pronuncia al Revisore dei conti del Comune di Solza;

**DISPONE**

che, ai sensi dell'art. 31 del decreto legislativo n. 33 del 2013, la presente pronuncia venga altresì pubblicata sul sito *internet* dell'Amministrazione comunale nelle modalità di legge, dando riscontro a questa Sezione dell'avvenuta pubblicazione.

Così deliberato in Milano nella camera di consiglio del 10 dicembre 2014.

Il Relatore  
(Dott. Cristian Pettinari)

Il Presidente f.f.  
(Dott. Gianluca Braghò)

Depositata in Segreteria il

30 marzo 2015

Il Direttore della Segreteria  
(dott.ssa Daniela Parisini)