



**LA CORTE DEI CONTI**  
**Sezione Regionale di Controllo per la Liguria**

composta dai seguenti magistrati:

Angela PRIA	Presidente f.f. (relatore)
Alessandro BENIGNI	Primo Referendario
Francesco BELSANTI	Primo Referendario
Donato CENTRONE	Primo Referendario
Claudio GUERRINI	Primo Referendario

**nell'adunanza del 12 aprile 2017**

visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214;

viste le leggi 21 marzo 1953, n. 161, e 14 gennaio 1994, n. 20;

vista la deliberazione delle Sezioni riunite della Corte dei conti 16 giugno 2000, n. 14, che ha approvato il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo, modificata con le deliberazioni delle Sezioni riunite 3 luglio 2003, n. 2 e 17 dicembre 2004, n. 1;

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, articolo 1, commi 166 e seguenti;

visto l'articolo 3 del decreto-legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213;

udito il relatore, consigliere dott.ssa Angela Pria

### **Premesso in fatto**

L'esame della relazione redatta dall'Organo di revisione contabile del Comune di Lavagna (GE), sulla base dei dati tratti dal rendiconto consuntivo 2014, ha evidenziato alcune criticità, per le quali è stata inviata una prima richiesta istruttoria in data 23 marzo 2016, una seconda in data 27 dicembre 2016 ed una terza in data 2 febbraio 2017. Il Comune, con note del 13 giugno 2016, 16 febbraio e 10 aprile 2017, ha fornito parte dei chiarimenti, producendo specifica documentazione in merito. L'esame collegiale si è reso necessario al fine di valutare le seguenti situazioni, fonte di potenziale impatto sulla situazione economico-finanziaria del Comune:

I. significativi problemi di liquidità;

II. imputazione di entrate e spese ai servizi in conto terzi;

All'adunanza del 12 aprile 2017 sono intervenuti, in rappresentanza del Comune, il Commissario straordinario, dott. D'Attilio Paolo, i sub Commissari, dott. Sarnataro Raffaele e dott. Parente Gianfranco, il Segretario comunale, dott.ssa Caviglia Stefania, il Revisore dei conti, dott. Sacchi Nemours Giacomo e il Dirigente dei servizi finanziari, dott.ssa Cella Lorella.

### **Considerato in fatto e diritto**

La legge 23 dicembre 2005, n. 266, all'articolo 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'articolo 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.

L'articolo 3, comma 1, lett. e), del decreto-legge n. 174 del 2012, convertito dalla legge n. 213 del 2012, ha introdotto nel decreto legislativo n. 267 del 2000 l'articolo 148-*bis*, 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 del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, 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'articolo 148-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 267 del 2000, 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"*, ed a trasmettere alla Corte i provvedimenti adottati, in modo che la magistratura contabile possa verificare, nei successivi trenta giorni, se gli stessi siano idonei a rimuovere le irregolarità ed 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. 60/2013), l'articolo 1, commi da 166 a 172, della legge n. 266 del 2005 e l'articolo 148-bis del citato decreto legislativo n. 267 del 2000, introdotto dall'articolo 3, comma 1, lettera e), del decreto-legge n. 174 del 2012, hanno istituito tipologie di controllo, estese alla generalità degli enti locali, finalizzati ad evitare danni agli equilibri di bilancio. Tali controlli si collocano, pertanto, su un piano distinto rispetto al controllo sulla gestione amministrativa e sono compatibili con l'autonomia di regioni, province e comuni in forza del supremo interesse alla legalità finanziaria ed alla tutela dell'unità economica della Repubblica (articoli 81, 119 e 120 Cost.). Tali prerogative assumono ancora maggior rilievo nel quadro delineato dall'articolo 2, comma 1, della legge costituzionale 20 aprile 2012, n. 1, che, nel comma inserito nell'articolo 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'articolo 148-bis, comma 3, del decreto legislativo n. 267 del 2000, la funzione del controllo sui bilanci suggerisce di segnalare agli enti anche irregolarità contabili non gravi, specie 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.

#### **I. Significativi problemi di liquidità**

L'esame della relazione dell'Organo di revisione del Comune di Lavagna (GE), sulla base dei dati tratti dal rendiconto consuntivo del 2014, ha consentito di riscontrare significativi problemi di liquidità, peraltro già rilevati in sede di pronuncia sul rendiconto 2013. Infatti, sebbene a differenza del 2013, vi sia stato un rientro per intero delle anticipazioni di tesoreria utilizzate nel corso dell'esercizio 2014, tuttavia, è emerso, da un lato, un fondo cassa al 31 dicembre del medesimo anno pari a € 0,00; dall'altro, l'utilizzo di fondi cassa vincolati non ricostituiti al 31 dicembre, i quali al 1° gennaio 2015 risultano, ai sensi dell'articolo 180, comma 3, lettera d) del decreto legislativo n. 267 del 2000, per un importo di € 867.952,10; la mancata ricostituzione risulta permanere per tutto l'esercizio 2015.

In proposito evidenzia il Collegio che l'anticipazione di tesoreria rappresenta una forma di finanziamento cui l'Ente locale può ricorrere, nel rispetto dei limiti previsti dall'articolo 222 del decreto legislativo n. 267 del 2000, per far fronte a momentanee esigenze di liquidità: la gestione della stessa si caratterizza per l'emissione da parte del Tesoriere di provvisori in entrata ed in spesa – correlati rispettivamente ad utilizzi e restituzioni/diminuzioni – cui segue la regolarizzazione da parte dell'Ente talché, a fine anno, l'anticipazione utilizzata e non restituita, risultante dalla differenza tra gli utilizzi e le restituzioni, rappresenta un debito da impegnare segnatamente al titolo III della spesa.

Di qui la necessità di un costante monitoraggio circa gli andamenti degli utilizzi e delle restituzioni. Sul punto giova richiamare il principio contabile n. 3, punto 3.26 (Allegato A/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011), a mente del quale *“Le anticipazioni di cassa erogate dal tesoriere dell'ente sono contabilizzate nel titolo istituito appositamente per tale tipologia di entrate che, ai sensi dell'articolo 3, comma 17, della legge n. 350 del 2003, non costituiscono debito dell'ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell'ente e destinate ad essere chiuse entro l'esercizio.*

*Pertanto, alla data del 31 dicembre di ciascun esercizio, l'ammontare delle entrate accertate e riscosse derivanti da anticipazioni deve corrispondere all'ammontare delle spese impegnate e pagate per la chiusura delle stesse”.*

Le verifiche istruttorie hanno, altresì, evidenziato criticità che, pur non ascrivibili al novero di quelle per cui l'articolo 148-bis TUEL prescrive la pronuncia di

accertamento, si ritiene di segnalare e di rimettere al prudente apprezzamento dell'Amministrazione.

Rilievo assumono, sotto il profilo della gestione di cassa, l'utilizzo, nel corso dell'esercizio 2014, delle entrate a specifica destinazione siccome non ricostituite all'esito del medesimo esercizio e la cui mancata restituzione permane anche per tutto l'esercizio 2015. A tal riguardo, la Sezione riserva ulteriori riscontri segnalando, comunque, la necessità di una compiuta osservanza della disciplina prevista dall'articolo 195 TUEL.

In questa prospettiva, il Collegio richiama l'attenzione dell'Ente sulle linee di indirizzo rese dalla Sezione delle Autonomie in tema di gestione di cassa delle entrate vincolate e destinate alla luce della disciplina recata dal TUEL e dal decreto legislativo n. 118 del 2011 come modificato ed integrato dal decreto legislativo n. 126 del 2014 (Deliberazione n. 31/SEZAUT/2015/INPR).

Nell'occasione, in vista di una corretta applicazione delle rinnovate regole, con riferimento alle entrate vincolate è stato, invero, precisato che *"occorre distinguere tra entrate vincolate a destinazione specifica, individuate dall'art. 180, comma 3, lett. d) del TUEL; entrate vincolate ai sensi dell'art. 187, comma 3 ter, lett. d); entrate con vincolo di destinazione generica. Solo per le prime opera la disciplina prevista dagli artt. 195 e 222 del TUEL, per quanto riguarda la loro utilizzabilità in termini di cassa. Dette risorse devono essere puntualmente rilevate sia per il controllo del loro utilizzo, sia per l'esatta determinazione dell'avanzo vincolato. Pertanto le entrate vincolate di cui all'art. 180, comma 3, lettera d) possono essere utilizzate, in termini di cassa, anche per il finanziamento di spese correnti, previa apposita deliberazione della giunta, per un importo non superiore all'anticipazione di tesoreria disponibile ai sensi dell'articolo 222, e cioè entro il limite massimo dei tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio (salvo quanto previsto per gli enti in dissesto dal comma 2 bis del medesimo articolo). I relativi movimenti di utilizzo e di reintegro sono oggetto di registrazione contabile secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria (decreto legislativo n. 118 del 2011, allegato 4-2, punto 10.2). L'utilizzo di somme vincolate riduce di pari misura il ricorso alle anticipazioni di tesoreria. L'esistenza in cassa di somme vincolate comporta che siano prioritariamente utilizzate, nei limiti e con le modalità anzi dette, prima di far ricorso ad anticipazioni di tesoreria"*.

La stessa Sezione ha, peraltro, rilevato che *"le entrate non gravate dai vincoli sopra indicati confluiscono nella cassa generale e sono utilizzabili per le correnti esigenze*

*di pagamento. Il ricorso costante a somme derivanti da risorse destinate ad investimento per il pagamento di spese ordinarie, con la mancata realizzazione di programmi per mancanza di liquidità, o il formarsi di debiti, per spese impegnate ma non pagate perché le risorse vincolate non sono state ripristinate, potrebbe, nella valutazione d'assieme, costituire significativo sintomo di una criticità (così come, peraltro, anche il ripetuto impiego delle anticipazioni di tesoreria potrebbe essere rivelatore di una crisi finanziaria strutturale) da segnalare per l'adozione delle idonee misure correttive" e che "l'ente deve comunque usare la necessaria prudenza nella gestione di queste risorse, anche nella prospettiva del rispetto della programmazione assunta e del raggiungimento degli obiettivi per i quali, in tale sede, gli introiti in questione sono stati individuati quali fonti di finanziamento e strumenti di copertura della spesa".*

In ogni caso è stato raccomandato che *"sotto il profilo della gestione di competenza, anche di queste somme deve essere tenuta adeguata evidenza, per la determinazione delle quote destinate ad investimento e non spese da riportare nel risultato d'amministrazione, che devono essere analiticamente dimostrate nelle note integrative"*.

#### **Spese per servizi in conto terzi**

Nella relazione prodotta dal collegio dei revisori dei conti sul rendiconto 2014 non sono stati allocati correttamente nei servizi per conto terzi i seguenti importi:

- € 4.500,00 ed € 19.080,80, riguardanti iniziative per le quali l'Ente afferma che era stato richiesto un contributo regionale e, non essendo *"ancora stato deliberato il bilancio, non esisteva apposito capitolo e poiché si doveva trattare di una spesa con corrispondente entrata, è stato inserito nei servizi per conto terzi"*;
- € 6.000,00, riguardante un servizio per il quale l'Ente afferma *"non esisteva la disponibilità a bilancio e per il quale si sarebbe dovuto procedere, non appena approvato il bilancio, allo spostamento sull'apposito capitolo di parte corrente, con eliminazione dell'entrata e della spesa in partita di giro"*;
- € 5.000,00, per spese di pubblicazione pratiche inerenti la costruzione di box privati per somme versate dai privati ove la relativa spesa *"è stata sostenuta su altri capitoli di parte corrente"*.

Si è ritenuto opportuno l'approfondimento collegiale in ordine agli accertamenti ed agli impegni sopra descritti, al fine di verificare il rispetto delle norme di contabilità, e relativi principi contabili, che presidiano l'iscrizione fra i capitoli dei servizi per conto terzi.

Nella memoria del 10 aprile 2017 il responsabile del settore servizi finanziari del Comune ha precisato che per la posta di € 4.500 in entrata ed in uscita: nel 2014 sono stati emessi reversale e mandato a compensazione. La spesa è stata sostenuta in titolo spesa corrente. Per la posta di € 19.080: nel 2014 è stato emesso mandato di pari importo. L'accertamento corrispondente allocato in partita di giro non è stato ancora riscosso né eliminato e sarà oggetto di esame per acclararne l'effettiva inesigibilità nell'ambito del riaccertamento ordinario dei residui. Per la posta di € 6.000: nel 2014 è stato emesso mandato di 5.999,99. L'accertamento corrispondente allocato in partita di giro non è stato ancora riscosso né eliminato; il residuo attivo sarà oggetto di esame per acclararne l'effettiva inesigibilità nell'ambito del riaccertamento ordinario residui. Per la posta di € 5.000: non è stato emesso alcun mandato e l'impegno è stato cancellato al 31 dicembre 2015 (la spesa è stata sostenuta nel titolo I). L'accertamento corrispondente allocato in partita di giro invece è stato integralmente riscosso nel 2014.

La Sezione prende atto dei chiarimenti forniti dal Comune, evidenziando, tuttavia, che l'articolo 168 del decreto legislativo n. 267 del 2000, nella formulazione successiva al decreto legislativo 10 agosto 2014, n. 126, dispone che *"le entrate e le spese relative ai servizi per conto di terzi e le partite di giro, che costituiscono al tempo stesso un debito ed un credito per l'ente, comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti, in assenza di qualsiasi discrezionalità"*, quali le operazioni effettuate come sostituto di imposta, per la gestione dei fondi economici, nonché le altre individuate dal Principio applicato della contabilità finanziaria contenuto nell'allegato n. 2 al DPCM sperimentazione, dove al Punto 7.1 precisa che, *"i servizi per conto terzi e le partite di giro comprendono le transazioni poste in essere per conto di altri soggetti in assenza di qualsiasi discrezionalità ed autonomia decisionale da parte dell'ente"* e che, non hanno detta natura *"le operazioni in attesa di imputazione definitiva di bilancio"*.

In conclusione, la Sezione, in disparte la valutazione circa la corretta imputazione, da parte del Comune di Lavagna, dell'accertamento e dell'impegno di alcune entrate e spese fra i capitoli delle partite di giro/servizi per conto di terzi nel corso dell'esercizio 2014, invita, per il futuro, a valutare con maggiore attenzione la conformità di dette imputazioni alle nuove disposizioni recate, in merito, dal decreto legislativo n. 118 del 2011 e dai Principi contabili applicati ad esso allegati (entrati in vigore dall'esercizio 2015).

**P.Q.M.**

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Liguria

### **ACCERTA**

sulla base dell'esame della relazione inviata dall'Organo di revisione economico-finanziaria del Comune di Lavagna (GE) sul rendiconto consuntivo 2014:

1) il ripetuto ricorso all'anticipazione di tesoreria di cui all'art. 222 del TUEL, nonché l'utilizzo dei fondi vincolati per il pagamento di spese correnti, non ricostituiti al termine dell'esercizio finanziario 2014;

### **INVITA**

il Comune di Lavagna a:

1) rispettare, nei prossimi esercizi, nell'imputazione delle entrate e delle spese ai capitoli delle partite di giro e dei servizi per conto di terzi, le disposizioni poste dall'articolo 168 del decreto legislativo n. 267 del 2000, specificate dal paragrafo 7 del Principio contabile applicato della contabilità finanziaria (Allegato 4/2 al decreto legislativo n. 118 del 2011) in vigore dal 1 gennaio 2015;

2) osservare le norme che disciplinano, anche sotto il profilo procedurale, l'utilizzo delle entrate a destinazione vincolata;

### **DISPONE**

la trasmissione della presente pronuncia alla Commissione Straordinaria per la gestione del Comune di Lavagna, nonché la pubblicazione, ai sensi dell'articolo 31 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33, sul sito internet del Comune.

Così deciso in Genova, nella camera di consiglio del 12 aprile 2017.

Il Presidente f.f. relatore  
Angela Pria  
Firmato digitalmente

Depositata in Segreteria il 24.7.2017

Il funzionario preposto  
Antonella Sfettina